



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13896.723033/2011-05  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-001.754 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de janeiro de 2016  
**Matéria** IRPJ/CSLL - Omissão de Receitas e Outros  
**Recorrentes** CPM BRAXIS S/A  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2006

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. Rejeita-se a arguição de nulidade se as infrações apuradas pelo Fisco estão regularmente descritas e há, apenas, irregularidades na apuração do crédito tributário passíveis de saneamento em julgamento, sem prejuízo à defesa do interessado. EMISSÃO TARDIA DE MPF. FALTA DE INDICAÇÃO DA CSLL. O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções do MPF não são causa de nulidade do auto de infração.

OMISSÃO DE RECEITAS NÃO OPERACIONAIS. Demonstrada a regular escrituração da receita questionada pelo Fisco e inexistindo outras objeções aos registros que afetaram o valor líquido informado a título de receitas não operacionais decorrentes de alienação de ativos, resta desconstituída a infração.

BAIXA DE ATIVO DIFERIDO. A base de cálculo do IRPJ e da CSLL somente pode ser afetada por perdas de capital previstas na legislação tributária, devendo ser mantida a glosa correspondente a ativos baixados em razão de teste de *impairment* ou para evitar ressalvas ao balanço patrimonial em processo de abertura de capital. Porém, na presença de evidências em favor da exploração dos ativos, admite-se a dedução da amortização que deixou de ser apropriada em razão da baixa dos ativos. POSTERGAÇÃO. INOCORRÊNCIA. Se das glosas resulta, apenas, redução de prejuízo fiscal e base negativa, não há apuração de tributo que, não recolhido no período autuado, possa ter sido objeto de pagamento antes da lavratura do auto de infração.

RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO REAL. Correta a decisão que exonera o crédito tributário lançado sob a premissa de que *o lançamento de ofício deve observar o regime de tributação adotado pela pessoa jurídica, mediante*

*recomposição do lucro real, considerando o prejuízo fiscal do período declarado.*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento; 2) por maioria de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento em razão de vícios na emissão do MPF, divergindo a Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio relativamente ao lançamento de CSLL; 3) por maioria de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento de CSLL, divergindo a Conselheira Talita Pimenta Félix; 4) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à omissão de receitas; 5) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário e NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente às glosas vinculadas ao Projeto Fit-Ix; 6) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO aos recursos voluntário e de ofício relativamente à glosa vinculada aos Projetos IFS e CMMI; 7) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente às demais baixas de ativo; e 8) por unanimidade de votos NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente ao crédito tributário exonerado em razão da recomposição da base de cálculo do IRPJ, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA - Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Paulo Mateus Ciccone, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Eduardo Andrade e Ana de Barros Fernandes Wipprich.

## Relatório

O presente processo retorna depois de executada diligência requerida pela extinta 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento, consoante Resolução nº 1101-000.139, conduzida por voto desta Conselheira, acompanhada à unanimidade pelos membros daquele Colegiado.

Colhe-se da Resolução nº 1101-000.139 o seguinte relato:

*CPM BRAXIS S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas/SP que, por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 30/12/2011, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 23.632.598,02.*

*Em 13/09/2007 a contribuinte apresentou Declaração de Compensação – DCOMP para utilização de saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2006, formado por retenções de imposto sofridas na fonte, tendo em conta a apuração de prejuízo fiscal no período de R\$ 57.318.673,80. Em 29/01/2008 foi apresentada outra DCOMP para utilização de saldo negativo de CSLL, também constituído por retenções sofridas, tendo em conta a apuração de base de cálculo negativa no mesmo período no valor de R\$ 70.502.971,02.*

*Na análise destes direitos creditórios, a autoridade fiscal centrou seus questionamentos no registro, em DIPJ, de receitas de alienação de bens/direitos do ativo permanente, no valor de R\$ 8.984.783,88, e em contrapartida ao valor contábil dos bens e direitos alienados no valor de R\$ 67.261.521,90. Em seus esclarecimentos, a contribuinte reportou-se a investimentos em pesquisas e desenvolvimento de novos produtos, destacando que seu principal projeto se referia a uma linha de negócios da companhia, cujos correspondentes custos, incorridos desde o final do exercício de 2002 até março de 2006, totalizara R\$ 35.290 mil. Concluído o desenvolvimento do projeto no 1º trimestre de 2006, reavaliou o potencial de negócios futuros do produto, mediante contratação de consultoria especializada, apurando pelo método de fluxo de caixa descontado o valor de R\$ 12.290 mil, razão pela qual reconheceu contabilmente perda de capital de R\$ 23.000 mil, submetendo o restante a amortização pelo prazo aproximado de seis anos. Todavia, no 3º trimestre de 2006 o saldo remanescente do ativo foi integralmente baixado. A companhia, apesar de ter apresentado lucro bruto positivo, gerou prejuízos após o cômputo das despesas financeiras e amortização de ágios que resultaram, ao final do segundo e terceiro trimestres de 2006, em capital circulante negativo.*

*A autoridade fiscal observou que o Projeto FIT-IX tornou-se maduro para exploração comercial a partir do segundo trimestre de 2006 e que a exploração a nível comercial foi projetada para 20 (vinte) anos e que teriam sido gastos a título de desenvolvimento e lançamento a importância de R\$ 35.290 mil, mantida no ativo diferido até o segundo trimestre de 2006, exigindo a identificação das razões que tornaram o sistema não rentável financeiramente a tal ponto de no momento em que se torna maduro comercialmente ser decretada a baixa e a perda de capital, consubstanciadas em provas admitidas em direito. Também intimou a contribuinte a apresentar originais das notas fiscais de compra do ativo diferido, no valor de R\$ 67.261.521,90 e originais das notas fiscais de venda, vinculando e relacionando uma*

a outra, e a esclarecer a base legal que ampararia a baixa total do ativo considerando que no relatório conclusivo da KPMG é recomendado impairment no valor de R\$ 23.000 mil, representando reavaliação de ativo ao valor de mercado, em conta de natureza patrimonial, até sua realização.

Frente às informações reunidas, a autoridade lançadora concluiu que, do total baixado a título de bens e direitos alienados (linha 41, Ficha 06 A da DIPJ), no valor de R\$ 67.261.521,90:

- A parcela de R\$ 10.786.674,82, baixada porque requerido pela Comissão de Valores Mobiliários ante a impossibilidade de recuperação econômica do valor residual do projeto Fit-ix, fora adicionada ao lucro líquido para evitar questionamentos pelas autoridades fiscais;
- A parcela de R\$ 1.506.325,84 representava depreciação de parcela do valor de reavaliação do projeto Fit-ix, ao valor de mercado;
- A parcela remanescente de R\$ 57.981.172,92 deveria ser objeto de glosa porque:
  - A contribuinte justificou que o montante de R\$ 22.999.582,75 decorria de amortização imediata, em 2006, do projeto Fit-ix, dado que apesar de aplicados R\$ 35.292.582,75 até 2006, a Comissão de Valores Mobiliários - CVM questionou se os valores escriturados estariam compatíveis com as receitas que produziram no futuro, e em razão de avaliação de sua recuperabilidade pela KPMG Corporate, constatou-se que seu valor econômico-financeiro seria de R\$ 12.290 mil. Considerando que a CVM não estabelece normas de natureza tributária e o art. 418 do Regulamento do Imposto de Renda somente admite a baixa de bens do ativo permanente em caso de alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação, a Fiscalização afirmou inexistir amparo legal que autorize o reconhecimento de perda de capital na forma promovida pela contribuinte;
  - A parcela de R\$ 22.878.400,66 decorreu de baixa do projeto Implantação de Sistemas e Métodos - IFS e CMMI, que a contribuinte informou ter sido ativado equivocadamente, já que não beneficiariam a empresa por mais de um exercício, observando que a CVM recomendara este ajuste contábil. A Fiscalização entendeu que a abertura de capital não era motivo para justificar a baixa, destacou que não foi apresentada prova do investimento realizado, de sua natureza, do tempo previsto para recuperação do capital aplicado, ou se existe laudo de avaliação produzido pelo Fisco ou por empresa devidamente credenciada, atestando a perda e a motivação para a baixa. Daí a necessidade de sua glosa, em razão do expressivo valor e da ausência de provas;
  - A parcela de R\$ 12.103.189,51 remanesceu sem justificativa ou comprovação.

Em paralelo, a autoridade fiscal também constatou omissão de receita de venda de ativo imobilizado, tendo em conta que a contribuinte informou a este título apenas o valor de R\$ 8.984.783,88, apesar de ter sido apurado nas segundas vias de notas fiscais de venda apresentadas à Fiscalização o montante de R\$ 4.345.051,11, além do recebimento, em permuta, de bens avaliados no valor de R\$ 8.299.000,00. A Fiscalização destaca que na escritura de permuta de imóveis a autuada entregou bens avaliados em R\$ 7.836.086,95, porém o ganho de capital deve ser apurado a

*partir do preço de mercado, aqui determinado a partir dos preços estimados, escriturados, registrados em cartório, reportando-se a disposições da Instrução Normativa SRF nº 107/88. Concluiu, assim, que houve omissão de receitas de R\$ 3.659.267,24.*

*Cientificada, a contribuinte impugnou a exigência apontando erro na apuração da CSLL, porque não contempladas as bases negativas de anos anteriores, e falta de recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que ensejaria a nulidade do lançamento. Questionou aspectos relativos ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF e afirmou nulo o lançamento de CSLL em razão de sua obscuridade. Disse que o lançamento carece de motivação, que os fatos não foram devidamente analisados e que a conclusão do procedimento fiscal foi premida pela decadência, sendo desconsideradas várias provas da conformidade de seu procedimento com as determinações da CVM, resultando em indevida inversão do ônus da prova. Reportou-se aos motivos da baixa dos ativos, ressaltando o cabimento de seus procedimentos em face de importante necessidade da companhia de captar recursos no mercado de ações, e subsidiariamente pedindo o reconhecimento de erro quando da amortização dos ativos, cujos efeitos no resultado apenas teriam sido antecipados.*

*A Turma julgadora rejeitou as preliminares, afirmou correta as glosas promovidas, exceto com relação à parcela de R\$ 9.090.538,48 evidenciada em impugnação como baixa de ativo imobilizado vendido, afastou a hipótese de postergação, observou que a contribuinte não infirmou a omissão de receitas na venda de imobilizado, admitiu a amortização de 20% dos ativos baixados no período autuado, e ao final confrontou os valores remanescentes com o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa do período autuado, reduzindo-os e exonerando integralmente o crédito tributário lançado. A decisão restou assim ementada (fls. 6741/6796):*

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), não havendo que se falar em nulidade quando observados, nos lançamentos formalizados, os requisitos contidos no art. 142 do CTN bem como o disciplinamento do Processo Administrativo Fiscal (PAF).

**PROVAS. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.**

A instauração do litígio é o momento oportuno para apresentação da documentação comprobatória, competindo à impugnante comprovar as alegações trazidas aos autos visando afastar a exigência fiscal.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

**IRPJ. POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO.**

Não se tratando de inexatidão contábil, por inobservância do regime de competência no registro de mutações patrimoniais, nos termos do art. 177, da Lei nº 6.404/76, a amortização integral de custos diferidos não configura hipótese de postergação do tributo, regulada pelo art. 6º, e §§, do Decreto-lei nº 1.598/77.

**TESTE DE IMPAIRMENT. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.**

Uma vez exercida opção pelo reconhecimento diferido dos gastos com projeto e desenvolvimento, cabível amortizá-los em conformidade com o disposto nos artigos 324 e 325 do RIR/1999, em prazo mínimo de cinco anos, reconhecendo perda integral

caso devidamente comprovada inviabilidade do negócio ou desistência de sua implantação.

Não há previsão legal que autorize o reconhecimento das perdas apuradas através de “Teste de Impairment” como dedução da base de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL do período.

#### OMISSÃO DE RECEITAS. NÃO AFASTADA.

Não afastada pela impugnante a constatação fiscal de que a DIPJ apresentada não contempla todas as receitas não operacionais identificadas em regular procedimento de fiscalização, mantêm-se as correspondentes exigências.

#### LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO REAL.

Verificada a indedutibilidade dos valores amortizados do Lucro Real do período, além de apurada a omissão de receitas não operacionais, o lançamento de ofício deve observar o regime de tributação adotado pela pessoa jurídica, mediante recomposição do lucro real, considerando o prejuízo fiscal do período declarado.

*O crédito tributário exonerado superou o limite fixado na Portaria MF nº 3/2008, razão pela qual a decisão foi submetida a reexame necessário.*

*A contribuinte tomou conhecimento do acórdão em 24/08/2012, ao abrir o documento em sua caixa postal E-CAC (fl. 6807), mas somente foi cientificada da decisão de primeira instância em 08/09/2012, em razão do decurso do prazo de 15 (quinze) dias a partir da postagem do documento na caixa postal eletrônica do e-CAC (fl. 6865). Na seqüência, in interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 28/09/2012 (fls. 6871/6979).*

*Inicialmente observa que o lançamento formalizou a exorbitante quantia de R\$ 23.632.598,02 e apresentou acusação confusa, que somente foi aclarada na decisão de 1ª instância. Na seqüência, argúi a nulidade do lançamento em razão da equivocada apuração do lucro real, aduzindo que a autoridade julgadora de 1ª instância não agiu corretamente, ao apenas cancelar o crédito tributário lançado, sem reconhecer a nulidade das glosas efetuadas com vício insanável no procedimento. Complementa que a recomposição dos cálculos pela autoridade julgadora, e conseqüente ajuste de prejuízos e bases negativas de ofício, prejudica o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório. Ressalta a natureza inquisitória do procedimento fiscal, de modo a resguardar ao contribuinte o direito de ter exercido plenamente a sua defesa na entrega de documentos e informações necessárias ao lançamento. Como o procedimento fiscal não lhe permitiu analisar detalhadamente a recomposição do lucro real efetuado, optando a autoridade lançadora pelo caminho mais cômodo, resta patente a nulidade e a incompetência da autoridade julgadora efetuar o trabalho do qual se omitiu a fiscalização, mormente tendo em conta a impossibilidade deste órgão realizar diligências e analisar os documentos necessários para a recomposição do lucro real do sujeito passivo, e a sua atuação depois de transcorrido o prazo decadencial de cinco anos contado da ocorrência do fato gerador. Em suas palavras:*

25. Aceitar tão temerário procedimento é permitir que a Fiscalização, quando sufocada pela proximidade do prazo decadencial, possa realizar lançamentos infundados, incompletos, incoerentes, já que terá a supervisão da DRJ posteriormente, que poderá corrigir quaisquer problemas identificados, ainda que isso tenha prejudicado a defesa do contribuinte.

26. Ou seja, considerando que o lançamento efetuado em 2011 foi incompleto, é de rigor reconhecer que ocorreu a homologação tácita das declarações prestadas pela Recorrente em relação ao ano-calendário de 2006, dado o transcurso do prazo de 5 anos. Entender em sentido contrário é aceitar que a Fiscalização possa adotar manobras, por meio de lançamentos incompletos a serem retificados quando do julgamento pela DRJ, com o escopo de majorar disfarçadamente o prazo de 5 anos que a Administração

**Pública possui para a constituição do crédito tributário.**

*Aduz, também, que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF para verificação do IRPJ devido no ano-calendário 2006 somente foi emitido em 26/12/2011, de modo que a Fiscalização não poderia estar verificando sua escrituração desde março/2001. Acrescenta que o MPF tardiamente emitido não contempla a fiscalização da CSLL. Afirma a nulidade de todos os atos lavrados por pessoa incompetente antes da emissão do correspondente MPF, e reporta-se a outras disposições normativas que não foram observadas para emissão do referido mandado. Reporta-se a julgados administrativos que ressalta a importância da prévia emissão do MPF, e conclui que houve vício formal no lançamento questionado.*

*Questiona especificamente o lançamento de CSLL, asseverando que não compreendeu o lançamento que lhe foi cientificado, observando que a contribuição foi pouco abordada na acusação fiscal, e reitera a falta de competência do agente para o lançamento daquele tributo. Diz que somente entendeu o lançamento depois da decisão de 1ª instância, quando a DRJ, com base nos sistemas internos da Receita Federal do Brasil, veio a identificar que era essa a hipótese que se amoldava aos autos. De toda sorte, este procedimento tardio não afasta a nulidade do lançamento desacompanhado de motivação para suportá-lo, explicando a apuração do quantum debeat e punição imposta, na forma do art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Transcreve julgado administrativo afirmando a nulidade, em tais circunstâncias, por vício formal.*

*Prossegue ressaltado a falta de motivação da autuação porque a Fiscalização não analisou os investimentos realizados pela empresa nos Projetos Fit-1x, IFS e CMMI, vindo a glosar todas as despesas atreladas a tais casos simplesmente porque eventuais créditos encontravam-se prestes a ser alcançados pela decadência, sem sequer verificar se os valores residuais da venda do ativo imobilizado haviam sido incluídos na base de cálculo do IRPJ. Acrescenta que prestou as informações requeridas pela Fiscalização, demonstrando o cabimento das baixas promovidas, sendo o lançamento formalizado sem qualquer prova que sustentasse as premissas fáticas utilizadas, e sem a verificação de eventual amortização futura dos valores que se afirmou passíveis de diferimento. Observa que a substituição da amortização integral em 2006 pela amortização futura não geraria qualquer prejuízo ao Erário, e que o lançamento somente prosperaria se demonstrado que esta amortização futura também ser verificou. E ressalta que caberia à Fiscalização verificar estas amortizações de 2007 a 2010, especialmente porque exigiria recomposição do lucro real, de execução inviável em sede processual.*

*Invoca o princípio da verdade material, o art. 142 do CTN, excertos doutrinários, o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, julgados administrativos e judiciais, e conclui que o lançamento é nulo, ensejando indevida inversão do “ônus da prova”, porque dissociado das provas pertinentes a demonstrar a ocorrência do fato gerador a ensejar a cobrança de tributo.*

*Defende a necessidade das despesas escrituradas, observando que este aspecto não foi analisado na decisão recorrida, adotando a premissa de que a CVM não possui o condão de definir a ocorrência dos fatos geradores tributários. Aduz que os valores deduzidos do lucro real são decorrentes de gastos incorridos no desenvolvimento de projetos inerentes à atividade da Recorrente, de prestação de serviços de tecnologia da informação; resultam de baixas de ativo diferido exigidas pela CVM como requisito para oferta pública de suas ações; e prestaram-se a refletir da melhor forma a sua situação patrimonial, de modo a proteger os investidores. Reporta-se às exigências consignadas no Ofício CVM/SER/SEP nº 71/2006, diz que não pode ser punida por ter observado o que determinou a CVM, destaca que a atuação deste órgão está prevista no art. 177, §3º da Lei das S/A, invoca o princípio do conservadorismo, bem como o art. 183, §3º da Lei das S/A.*

*Discorre sobre o requisito de necessidade contido no art. 299 do RIR/99, ressalta que a despesa foi incorrida para desenvolvimento de projetos de interesse da companhia e que, em tese, teriam potencial para transformar-se em importantes produtos e, por assim dizer, fontes de receita; especifica a finalidade de cada projeto desenvolvido, destacando as sólidas motivações empresariais que os motivaram, e acrescenta que a baixa com perda de capital, além de observar determinação da CVM, se deu em face de importante necessidade da companhia, de captar recursos no mercado de ações. Daí porque afirmar que não podem configurar despesas necessárias os ativos baixados pela Recorrente em atendimento das exigências da CVM é ignorar a própria essência da relação empresarial e do universo do mercado de ações, pautado pela relação entre os investidores e as empresas.*

*Afirma, também, a usualidade ou normalidade da dedução, porque decorrente de exigência contábil feita pela CVM, mormente no exercício de sua função regulatória/fiscalizatória. E destaca que apresentou em impugnação as notas fiscais que integraram os gastos baixados, demonstrando sua efetiva ocorrência.*

*Pede, por tais razões, que as glosas não afastadas na decisão de 1ª instância sejam canceladas, mas subsidiariamente observa que houve erro no procedimento fiscal, porque acolhido em 1ª instância seu argumento de que a Fiscalização somente poderia ter contestado a baixa imediata dos gastos, mas não sua amortização em 5 (cinco) anos, mas disto resultou apenas a exclusão da amortização proporcional ao ano de 2006. Observa que até o momento do lançamento já teria transcorrido o prazo para dedução das 60 parcelas passíveis de amortização, com exceção do projeto Fit-Ix, cuja amortização seria concluída em março/2012.*

*Defende, assim, que houve apenas antecipação indevida das deduções, permitindo, no máximo, a exigência de valores devidos a título de juros de mora proporcional aos 4 ou 5 anos posteriores de amortização, mas nunca o principal acompanhado de multa de ofício, sob pena de enriquecimento sem causa da União Federal. Ressalta que a dedução promovida apenas aumentou o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL, sem sequer ensejar redução de tributos devidos no ano-calendário 2006, afastando a possibilidade de ter sido promovida uma manobra fiscal, já que nem existia a certeza de lucro tributável nos anos seguintes.*

*Conclui que houve, no máximo, um erro de procedimento, cita julgados administrativos em favor do reconhecimento extemporâneo de amortização/depreciação, e observa que no presente caso sequer exigência de multa e juros de mora seria pertinente, porque não houve falta de recolhimento de tributo no período autuado.*

*Ressalva, porém, que poderia ter classificado os valores investidos como despesa operacional no passado, mas assim não entendeu correto, e que atualmente as regras de contabilidade decorrentes do IFRS admitem este procedimento, até porque extinguiram o Ativo Diferido. Reporta-se ao Pronunciamento Técnico CPC nº 13, e assevera que o procedimento por ela adotado desde 2002 resultou em postergação do registro de despesas, muito embora orientado pelo princípio da paridade das receitas, sobre o qual discorre. Na seqüência aborda a transição do antigo sistema contábil para o novo, invoca o disposto no art. 177, §7º da Lei da S/A, com a redação dada pela Lei nº 11.638/2007, e questiona a glosa promovida em razão de apenas ter se antecipado à baixa que seria devida em 2007.*

*Complementa que o Fisco não pode se sobrepor à efetiva vontade das partes, invocando o art. 112 do Código Civil e o art. 4º, I do CTN, bem como citando julgados administrativos em favor de seu entendimento. E se reporta ao laudo de rentabilidade futura que atribuiu valor reduzido ao Projeto Fit I-x (revelando perda que deve ser considerada para fins de aferição do acréscimo patrimonial tributável pelo IRPJ).*

*Finaliza enfrentando a acusação de omissão de receitas na venda de bens do ativo permanente, observando que a permuta de imóveis com o Banco Mercantil de São Paulo não gerou efeitos tributários, de modo a centrá-los no valor recebido em razão da venda de bens do ativo permanente, no valor total de R\$ 4.345.051,12, para assim argumentar que ofereceu todos os valores residuais dos bens do ativo permanente à tributação, consoante balancetes apresentados em impugnação. Aduz que estas ocorrências não foram verificadas no procedimento fiscal em razão da proximidade do prazo decadencial, ressalta que a autoridade julgadora de 1ª instância reconheceu a existência dos registros contábeis apresentados, mas culpando-lhe da falta de apresentação destes livros à Fiscalização, exigiu-lhe demonstração individualizada dos fatos alegados, invertendo indevidamente o ônus de prova. Ressaltou a possibilidade de diligência e acrescentou que juntou à impugnação as notas fiscais de vendas do ativo permanente. Reiterando que a análise da documentação fiscal deveria ter se dado durante o procedimento fiscal, bem como a incompetência da autoridade julgadora para tanto, conclui que não tendo o I. Agente Fiscal efetuado a verificação do fato gerador, com a análise da documentação fiscal da Recorrente, é de se concluir que a referida exigência deverá ser prontamente cancelada, eis que insubsistente, diante da má formação do auto de infração e das provas juntadas em sede de impugnação.*

*Pede, assim, a reforma parcial da decisão de 1ª instância, para que seja declarado extinto e sem efeito o auto de infração originário, inclusive cancelando-se qualquer ajuste do prejuízo de IRPJ e da base negativa de CSLL em razão do lançamento ou da decisão recorrida. E ressalta que dispõe de cópia de segurança das mídias juntadas à impugnação caso elas venham a se extraviar ou apresentar defeito.*

*A autoridade julgadora de 1ª instância requereu a devolução dos autos para retificação de erro material no acórdão (fl. 6808), proferindo o acórdão revisor de fls. 6809/6864, apenas para ajuste dos valores considerados de Lucro Real após compensação de Prejuízo do Próprio Período de Apuração e na Base de Cálculo antes da compensação de Base de Cálculo Negativa, sem alterar as razões de decidir apostas no voto revisado. Em 30/11/2012 a contribuinte abriu este documento em sua caixa postal E-CAC (fl. 6982), bem como a intimação do resultado do julgamento e de seu direito a recurso que o acompanhavam, e em 25/10/2012 verificou-se sua ciência depois de transcorridos 15 (quinze) dias da postagem dos documentos (fl. 6981). Não houve complementação das razões de defesa.*

No voto condutor da Resolução nº 1101-000.139 esta Conselheira, depois de rejeitar as arguições de nulidade do lançamento, justificou a conversão do julgamento em diligência nos seguintes termos:

*Iniciando a análise de mérito a partir da acusação de omissão de receitas na venda de bens do ativo permanente, vê-se que a recorrente afirma a regularidade de seus cálculos e questiona a falta de aprofundamento da investigação fiscal, da qual decorreria indevida inversão do ônus da prova. Cumpre, assim, avaliar as análises procedidas pela autoridade lançadora.*

*Por meio da intimação de fls. 41/43, exigiu-se da contribuinte a apresentação de cópia das notas fiscais de venda e ficha de depreciação/amortização dos bens alienados, bem como de cópia das notas fiscais de compra correspondentes aos registros de receitas de alienação de bens/direitos do ativo permanente, no valor de R\$ 8.984.783,88 e em contrapartida o valor contábil dos bens e direitos alienados de R\$ 67.261.521,90.*

*Depois de requerer prorrogação de prazo para atendimento (fl. 46), apresentou resposta na qual vinculou a parcela de R\$ 58.318.272,49 do total de R\$ 67.261.521,90 à baixa de ativo diferido, e apresentou notas fiscais de venda do ativo*

*permanente (fls. 47/48). As notas fiscais estão juntadas às fls. 51/108, e em sua maioria reportam-se a operações de menor expressão, destacando-se as vendas em favor de Embratel Empresa Brasileira de Telecomunicações S/A nos valores de R\$ 3.045.729,99, R\$ 537.940,38 e R\$ 438.178,73.*

*Nova intimação é lavrada (fls. 111/119), na qual a autoridade fiscal consigna que as notas fiscais de venda apresentadas representavam o total de R\$ 4.345.051,12, bem como faz outras considerações acerca da baixa do ativo diferido. Ao final, exigiu, dentre outros elementos, a apresentação das notas fiscais de compra do ativo diferido que totalizou em R\$ 67.261.521,90, bem como os originais das notas fiscais de venda, vinculando e relacionando uma a outra.*

*Depois de requerer prorrogação do prazo de atendimento (fl. 122), a contribuinte apresentou resposta reportando-se a documentos que comprovam a origem dos lançamentos que compõem o valor registrado nas contas de ativo diferido baixadas em 2006 (fls. 123/130), complementando seus esclarecimentos às fls. 131/139 e consignando, especificamente ao ponto em debate, o que segue:*

- (i) Em relação à receita de R\$ 8.984.783,88, trata-se de alienação de bens do ativo imobilizado (principalmente a venda dos imóveis de Cotia – cujo valor de venda foi de R\$ 8.299.000,00 – vide documento anexo) que estavam registrados pelo valor de R\$ 9.090.538,49.

*Às fls. 180/198 está juntada a escritura de permuta de imóveis, seguida de escritura de venda de imóvel pelo segundo permutante, Banco Mercantil de São Paulo S/A. Posteriormente, a contribuinte também apresentou informações acerca dos valores residuais dos imóveis permutados em agosto/2006, presentes em processo administrativo de acompanhamento de arrolamento de bens no âmbito da Receita Federal (fls. 199/225).*

*A partir destas informações, a autoridade lançadora conclui que a contribuinte auferiu receita de vendas de bens do ativo imobilizado expressas nas notas fiscais apresentadas no montante de R\$ 4.345.051,12, bem como resultante da permuta de imóveis, na qual ela foi favorecida com bens no montante de R\$ 8.299.000,00. Considerando que somente foi declarada receita de R\$ 8.984.783,88, concluiu que houve omissão de receita não operacional no valor de R\$ 3.659.267,24.*

*Como se vê, a Fiscalização analisou os documentos apresentados pela contribuinte no curso do procedimento fiscal, e inclusive a alertou, na intimação de fls. 111/119, que as notas fiscais de venda de ativo imobilizado apresentavam valor inferior ao total de receita não operacional informada em DIPJ. Além disso, as informações acerca dos valores residuais dos imóveis permutados em agosto/2006 não afetariam, necessariamente, o valor do item da DIPJ questionado pela Fiscalização, destinado ao registro das receitas alien. bens/direitos do ativo permanente, e não ao seu resultado.*

*Em sua impugnação a contribuinte apresentou argumentos semelhantes aos aqui deduzidos: aduziu que a Fiscalização reconheceu ter sido oferecido à tributação o valor referente à permuta de imóveis, centrou a discussão nos valores recebido em razão da venda de bens do ativo permanente, no valor total de R\$ 4.345.051,12, e alegou provado em escrituração comercial que ofereceu todos os valores residuais dos bens do ativo permanente à tributação.*

*O voto condutor da decisão recorrida veicula a seguinte análise destas alegações:*

Inicialmente, necessário discorrer sobre as formas possíveis de reconhecimento das vendas de ativo imobilizado na demonstração do resultado do exercício.

Com fulcro nas legislações societária e tributária e nas normas contábeis vigentes, o procedimento mais coerente imporia, quando da elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), a opção por uma das seguintes formas de escrituração:

- (i) a indicação discriminada das receitas e despesas não-operacionais ou, simplesmente,  
(ii) a indicação do resultado não-operacional (diferença entre receitas e despesas).

Contabilmente:

(i) *LUCRO OPERACIONAL*  
*RECEITAS ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS DO ATIVO PERMANENTE*  
*VALOR CONTÁBIL DOS BENS ALIENADOS*  
*OU*  
(ii) *LUCRO OPERACIONAL*  
*RESULTADO NÃO OPERACIONAL (RECEITAS DE ALIENAÇÃO - VALOR CONTÁBIL)*

Do termo de verificação, peça integrante dos Autos de Infração combatidos, foram confirmados pela autoridade fiscal os seguintes registros contábeis, efetuados pela autuada:

*LUCRO OPERACIONAL RECEITAS ALIENAÇÃO DE TERRENOS R\$ 8.299.000,00*  
*VALOR CONTÁBIL DOS BENS PERMUTADOS R\$ 7.836.086,95*

De tais registros depreende-se a opção da contribuinte pelo reconhecimento das receitas de vendas de imobilizado (R\$ 8.299.000,00), de forma discriminada (item i), apartada, portanto, dos respectivos custos (R\$ 7.836.086,95).

É o que se depreende, inclusive, de resposta dada ao Termo de Intimação Fiscal DRF/BRE/SEORT no. 708/2011, cuja ciência ocorreu em 17/06/2011:

*1- RECEITA DE VENDA DO ATIVO IMOBILIZADO*  
*(i) - Em relação à receita de R\$ 8.984.783,88, trata-se de alienação de bens do ativo imobilizado (principalmente a venda dos imóveis de Cotia - cujo valor de venda foi de R\$ 8.299.000,00 - vide documento anexo) que estavam registrados pelo valor de R\$ 9.090.538,49.*

Ainda com base nas informações trazidas pela própria contribuinte, verifica-se a ocorrência de registro de baixa de bens do imobilizado cujo valor contábil residual seria R\$ 1.254.451,54 (R\$ 9.090.538,49 – 7.836.086,95), com receita de venda não abarcada pelas operações destacadas, no montante de R\$ 685.783,88 (R\$ 8.984.783,88- R\$ 8.299.000,00).

Em sua impugnação, alega a contribuinte que os valores escriturados de despesas não-operacionais que remanesceriam injustificados (R\$ 1.254.451,54), seriam, na verdade, oriundos do confronto das receitas de vendas do imobilizado (R\$ 4.345.051,12), com o respectivo valor contábil.

Esquemáticamente:

*LUCRO OPERACIONAL RESULTADO NÃO-OPERACIONAL – R\$ (1.254.451,54)*  
*VALOR CONTÁBIL DOS BENS-R\$ ( ? )*  
*VALOR DA VENDA R\$ 4.345.051,12*

Assim, entende-se afirmar a contribuinte que teria baixado ativo imobilizado cujo valor contábil somaria R\$ 5.599.502,66 (= - 1.254.451,54 - 4.345.051,12).

E, para comprovar suas alegações, diz a contribuinte trazer seu Razão Contábil em CD em anexo.

Verificando-se o referido CD, conclui-se constar dele apenas parte do Livro mencionado, apresentando exclusivamente as seguintes contas: SALÁRIOS, HORA EXTRA, FÉRIAS, 13º SALÁRIO, FGTS, RETENTION, PLR, PROVISÃO PLR, REVISÃO PROVISÃO PLR, ASS. MÉDICA, ASS. ODONTOLÓGICA, PREVIDÊNCIA PRIVADA, SEGURO DE VIDA, PAT-REFEIÇÃO, TRANSPORTE PESSOAL, VALE TRANSPORTE, OUTROS BENEFÍCIOS, OUTROS, PRO LABORE, AV. PR. E INDZ, INSS, EVENTOS DA CIA PARA FUNCIONÁRIOS, QUOTA UTILIDADE.

Da listagem acima depreende-se ter trazido a empresa apenas contas do razão relacionadas ao gerenciamento de gastos com “pessoal”, pelo que conclui-se inviável a comprovação pretendida por meio dos referidos arquivos.

Quanto ao arquivo “ATIVO DIFERIDO 2002 A 2006.TXT”, apresenta ele tão-só as contas de pesquisa e desenvolvimento de produtos, além de gastos com implantação de sistemas e métodos, não guardando qualquer relação, portanto, com a venda do imobilizado aqui tratada.

Traz, também, aos autos os balancetes referentes a dezembro de 2006, alegando que as alterações incorridas nas contas 820.00.0.00, 820.00.0.01 e 820.00.0.02, abaixo reproduzidas, confirmariam sua defesa:

Balancete 12.2006			
790.05.0.04 - Seguro de vida			
	3.202,22D	0,00	3.202,22D
790.05.0.08 - Outros Benef.(Medic. Aux. Doença/Assist)			
	235,00D	0,00	235,00D
790.06.0.00 - Recrutamento e Seleção			
	225.289,87D	11.598,04	236.887,91D
790.06.0.01 - Consultoria em Recrutamento			
	225.289,87D	11.598,04	236.887,91D
800.00.0.00 - Resultados Não Operacionais			
	63.974.223,58D	45.887.043,50	64.924.588,06D
820.00.0.00 - Ganhos e Perdas de Capital no Imobilizad			
	221.950,87C	1.309.125,66	105.754,61D
820.00.0.01 - Ganhos e Perdas na Alienação ou baixa de			
	9.303.180,01C	1.294.515,24	8.984.783,88C
820.00.0.02 - Valor Líquido dos bens baixados			
	9.081.229,14D	14.610,42	9.090.538,49D
830.00.0.00 - Ganhos e Perdas de Capital no Ativo Dife			
	58.457.389,73D	43.604.875,36	58.170.983,41D
830.00.0.01 - Baixa de Ativos Diferidos			
	22.999.582,09D	43.143.237,00	58.170.983,41D
830.00.0.02 - Prov.p/perdas prováveis ativos diferidos			
	35.457.807,64D	461.638,36	0,00
840.00.0.00 - Outras Receitas Não Operacionais			
	0,00	62.977,16	0,00
840.00.0.01 - Outras Receitas Não Operacionais			
	0,00	62.977,16	0,00
841.00.0.00 - Outras Despesas Nao Operacionais			
	5.738.784,72D	910.065,32	6.647.850,04D
841.00.0.01 - Outras Despesas Nao Operacionais			
	5.738.277,46D	910.065,32	6.647.342,78D
841.00.0.02 - Apropr.Indebita e Furtos			
	507,26D	0,00	507,26D
900.00.0.00 - Provisão para o Imposto sobre a Renda e			
	7.392.395,43D	13.668.733,88	7.383.452,87D
910.00.0.00 - Provisão para o Imposto sobre a Renda e			
	7.392.395,43D	13.668.733,88	7.383.452,87D
910.00.0.01 - Imposto de Renda			
	71.755,04C	0,00	78.330,45C
910.00.0.02 - Contribuição Social			
	25.825,67C	0,00	28.192,82C
910.00.0.03 - Créditos Tributários - IRPJ			
	5.507.335,40D	10.050.539,62	5.507.335,40D
910.00.0.04 - Créditos Tributários - CSLL			
	1.982.640,74D	3.618.194,26	1.982.640,74D
	Total de Débitos		
	1.970.865.636,87		
	Total de Créditos		
	1.970.865.636,87		

Do balancete acima depreende-se haver escrituração de baixa de ativos imobilizados cujo valor contábil somaria R\$ 9.090.538,48 (saldo final da conta 820.00.0.02), com perda de ativo diferido (conta 830.00.0.00) no valor de R\$ 58.170.983,41, e ganhos na alienação de ativo (conta 820.00.0.01) no montante de R\$ 8.984.783,88, conforme alegado pela defesa. Mas é só o que se pode confirmar.

Com vistas a comprovar o efetivo oferecimento à tributação dos valores constantes das notas fiscais de vendas de imobilizados, apresentadas à fiscalização, somando R\$ 4.345.051,12, caberia à contribuinte a demonstração, com base em seus livros e registros contábeis, dos valores individualizados dos bens baixados, trazendo os livros Razão relativos às contas ora verificadas. Os saldos finais das contas, sem detalhamento dos valores a elas creditados e debitados durante o ano, não permitem qualquer inferência acerca da efetiva contabilização dos valores líquidos das vendas.

Mister se faz registrar que os fatos que transitam no âmbito tributário não são notórios que prescindam de prova, mas prevalece, sempre, no Processo Administrativo-Tributário, a máxima onus probandi incumbit ei qui dicit. Portanto, aquele que argüi direito em seu favor deverá demonstrar e provar esse direito, seja ele o sujeito ativo,

quando acusa a ocorrência de qualquer infração praticada pelo contribuinte, salvo no caso das presunções legais, seja ele o sujeito passivo da relação jurídico-tributária que, no intuito de se defender, precisa elidir a imputação e demonstrar a inoccorrência da irregularidade apontada.

Para a caracterização de uma relação como jurídico-tributária é imprescindível que haja, ab initio, a prova, pelo Fisco, de que os fatos da vida real transmudaram-se efetivamente em fatos geradores de tributos pela respectiva subsunção à hipótese de incidência prevista em abstrato na lei, qual a sua quantificação e qual o momento da incidência do imposto, bem assim que os procedimentos adotados pelo sujeito passivo contrariam dispositivo legal e caracterizam-se como irregularidade fiscal.

A posteriori, todavia, quando efetivamente apurados e demonstrados pela autoridade administrativo-fiscal os fatos que indicam o descumprimento de norma tributária, como ocorre na presente hipótese, caberia à pessoa jurídica afastar a imputação, demonstrando nos autos, de forma clara e precisa, a observância aos ditames legais (declaração/pagamento do tributo).

Nada tendo sido trazido aos autos que permita concluir pelo devido oferecimento à tributação das receitas não-operacionais apuradas, sustenta-se a omissão apurada pela autoridade fiscal, posto não comprovado o procedimento alegado em sede de impugnação. Mesmo porque constatada através dos documentos apresentados pela própria empresa.

*Inicialmente cumpre registrar que as mídias referidas pela autoridade julgadora não foram reproduzidas no processo digital distribuído a esta Relatora. Há registro nos autos de que não foi possível integrar os arquivos apresentados ao processo digital, formalizando-se outro processo administrativo, de nº 13896.000022/2012-26, remetido em meio físico para o órgão julgador de 1ª instância, e depois daquele julgamento enviado a este Conselho, mas devolvido em razão da alegada inclusão dos seus elementos nestes autos, o que não se confirma.*

*De toda sorte, a reprodução parcial dos registros daqueles arquivos, contida na decisão de 1ª instância já é suficiente para cogitar que a contribuinte não teria registrado a receita não operacional no item da DIPJ questionado pela Fiscalização, mas sim o resultado, ganho ou perda de capital, como indicado no título das contas 800.00.0.00 e 820.00.0.01/02. E, embora isto não signifique que a investigação fiscal foi prejudicada pela proximidade do prazo decadencial – dado que o item da DIPJ aqui questionado destina-se ao registro das receitas não-operacionais e não ao resultado das transações, e sob esta premissa a autoridade fiscal conduziu suas análises – a exigência fiscal não pode ser mantida sob a premissa de que a contribuinte não fez a prova documental completa dos fatos alegados.*

*É certo que a autoridade lançadora exigiu prova documental das vendas e das baixas de ativo permanente, e a contribuinte não prestou adequadamente os esclarecimentos exigidos, primeiro apresentando notas fiscais de venda que totalizavam R\$ 4.345.051,12, e depois agregando às vendas a operação de permuta de imóvel, em momento algum demonstrando como estes valores poderiam se conformar à receita não operacional informada em DIPJ. Mas em sua impugnação trouxe elementos documentais suficientes para suscitar dúvidas quanto à lógica adotada para transposição de suas informações contábeis para a DIPJ. E este início de prova é suficiente para determinar outras investigações fiscais junto à escrituração da contribuinte, mormente tendo em conta o volume de registros contábeis no período e a necessidade de confirmação dos lançamentos a débito e a crédito que reduziram o ativo permanente e afetaram o resultado do período.*

*Anote-se, ainda, que na análise do registro, em DIPJ, do valor contábil dos bens e direitos alienados de R\$ 67.261.521,90, a contribuinte vinculou apenas a parcela de R\$ 58.312.272,49 à baixa de ativo diferido, remanescendo a parcela não*

*comprovada de R\$ 12.103.189,51. Por sua vez, no julgamento de 1ª instância admitiu-se comprovado, a partir dos registros contábeis presentes na mídia apresentada em impugnação, que a parcela de R\$ 9.090.538,49 corresponderia a baixa de ativo alienado. Assim, não só a infração de omissão de receitas, como também a glosa das baixas de ativo que a contribuinte não justificou durante o procedimento fiscal, podem ser afetadas pela forma de contabilização adotada para o resultado operacional, bem como pelo procedimento adotado na sua transposição para a DIPJ.*

*Reitere-se, por fim, que o procedimento fiscal valeu-se de evidências suficientes para afirmar a omissão de receitas e a falta de comprovação das baixas que afetaram o resultado não operacional, de modo que não prospera a pretensão da recorrente de ver cancelada a exigência sob as premissas de que a análise da documentação fiscal deveria ter se dado durante o procedimento fiscal, bem como de que a autoridade julgadora seria incompetente para fazê-lo. O contencioso administrativo presta-se a aferir a legalidade do crédito tributário exigido, e a diligência é meio posto à disposição do julgador para firmar sua convicção acerca dos fatos alegados pelas partes, especialmente quando o sujeito passivo não presta informações suficientes e claras durante o procedimento fiscal, e começa a fazê-lo apenas nas peças de defesa.*

*Por todo o exposto, uma vez REJEITADAS as preliminares suscitadas pela recorrente, o presente voto é no sentido de CONVERTER o julgamento em diligência para que a autoridade fiscal competente:*

- *Remeta a este Conselho as mídias juntadas ao processo administrativo nº 13896.0000222/2012-26, caso o aperfeiçoamento dos recursos informatizados ainda não permitam a anexação dos correspondentes arquivos aos autos digitais deste processo administrativo;*
- *Identifique, junto à escrituração contábil da contribuinte, todas as operações que afetaram o resultado não-operacional do período fiscalizado, correlacionando-as com os lançamentos contábeis promovidos para seu registro, de modo a identificar a natureza da variação entre os saldos iniciais e finais das contas contábeis envolvidas; e*
- *Confrontar as variações no resultado não-operacional com os valores consignados na DIPJ, manifestando-se acerca de sua compatibilidade.*

*Ao final dos trabalhos deve ser elaborado relatório circunstanciado, descrevendo as análises e conclusões daí resultantes, dele cientificando a interessada, com reabertura de prazo de 30 (trinta) dias para complementação de suas razões de defesa.*

A autoridade fiscal encarregada da diligência também intimou a contribuinte a apresentar sua escrituração digital e exigiu documentos referentes aos registros a título de ganhos e perdas na alienação ou na baixa de capital imobilizado, que foram apresentados conforme fls. 7024/7159. Além disso, como as mídias referidas na Resolução nº 1101-000.139 não estavam anexadas aos autos, solicitou-se à contribuinte sua apresentação, acompanhada de declaração de que os documentos digitais assim entregues se referiam à integralidade dos arquivos antes apresentados (fls. 7037 e 7046).

A partir do exame da escritura digital, a autoridade fiscal encarregada da diligência confirmou a correspondência do valor lançado na Ficha 06 A da DIPJ com os valores contabilizados na conta "Ganhos e Perdas de Capital no Imobilizado", identificou a origem dos registros em "Valor Líquido dos bens baixados" e afirmou sua correspondência

com o valor indicado na Linha 41 da Ficha 06 A da DIPJ, apenas ressalvando que havia divergência entre os registros assim identificados na escrituração digital e em resposta à intimação oferecida pela contribuinte (fls. 7160/7189).

Cientificada em 04/08/2015, a contribuinte se manifestou em 01/09/2015 (fls. 7196/7200) destacando que a Fiscalização *identificou que a integralidade dos valores declarados pela Requerente em sua Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica ("DIPJ") foi devidamente registrada na contabilidade da empresa, inclusive na Escrituração Contábil Digital - "ECD", conferindo suporte, portanto, para descaracterizar (i) a glosa da baixa de ativos permanentes e diferidos e (ii) a omissão de receita não operacional que conduziu à lavratura do auto de infração originário*. Esclarece que a divergência em face de *esclarecimentos prévios à autuação provavelmente ocorreu porque, à época, os valores informados não foram obtidos com base nos registros contábeis, mas sim em controles paralelos que levaram a informações que não eram compatíveis com a contabilidade*. Todavia, confirmada a regularidade dos registros contábeis, tais informações *conferem total suporte para descaracterizar a omissão de receita que respaldou a autuação originária*, razão pela qual entende inevitável o provimento do recurso voluntário e o desprovimento do recurso de ofício.

## Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Nos termos do art. 63, §5º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2005, submete-se novamente ao Colegiado o exame das questões preliminares apreciadas por ocasião da conversão do julgamento em diligência

Inicialmente a recorrente observa que a acusação fiscal foi confusa e somente restou aclarada na decisão de 1ª instância. Na seqüência argúi a nulidade do lançamento *em razão da equivocada apuração do lucro real*, discordando da conduta do julgador de 1ª instância que ajustou o lançamento, sem reconhecer a nulidade das glosas efetuadas com vício insanável no procedimento. Complementa que a recomposição dos cálculos pela autoridade julgadora, e conseqüente ajuste de prejuízos e bases negativas *de ofício*, prejudica o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório.

Os fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal às fls. 251/262 permitem validamente concluir que a autoridade lançadora discordou da baixa de ativo no valor de R\$ 57.981.172,92 contra o resultado tributável, bem como apurou omissão de receita na alienação de bens e direitos no valor de R\$ 3.659.267,24. As ocorrências que motivaram os registros contábeis e as divergências manifestadas pelo Fisco foram descritas ponto a ponto, inexistindo qualquer óbice à defesa do sujeito passivo. Já a apuração do crédito tributário a partir daquelas infrações apresentou algumas irregularidades.

No cálculo do IRPJ, inicialmente apenas a glosa da baixa de R\$ 57.981.172,92 está apontada no campo destinado ao “valor infração”, mas isto porque expressamente classificada como operacional, ante a interpretação fiscal de que houve amortização indevida de ativo diferido (fl. 263). Na seqüência, da infração totalizada em R\$ 57.981.172,92 são deduzidos o prejuízo do período (R\$ 1.746.928,67) e de período anterior (R\$ 17.968.053,45), resultando no valor tributável de R\$ 38.266.190,80, que se eleva para R\$ 41.925.458,04 antes da aplicação da alíquota, o que somente pode decorrer do acréscimo da omissão de receita não operacional de R\$ 3.659.267,24, consignada na descrição dos fatos anexa ao auto de infração (fl. 268/269). Veja-se:

Processo nº 13896.723033/2011-05  
Acórdão n.º 1302-001.754

S1-C3T2  
Fl. 18

Compensação de Prejuízo					
Valor Infração	Multa (%)	Prej. Compensado Período Período Anterior	Valor Tributável		
57.981.172,92	75,00	1.746.928,67			
Operacional		17.968.053,45	38.266.190,80		
Infrações Apuradas					
Multa (%)	Moeda	Valor Tributável	Alíquota (%)	Imp. Apurado (R\$)	
75,00	R\$	41.925.458,04	15,00	6.288.818,70	
Cálculo do Imposto Adicional					
Valor Decl. (R\$)	Multa (%)	Val. Apurado (R\$)	Base Tributável	Alíquota (%)	Imp. Adic. Dev (R\$)
0,00					
	75,00	41.925.458,04	240.000,00	0,00	0,00
			41.685.458,04	10,00	4.168.545,80

Impacto Total Devido em R\$ por Percentual da Multa

Poder-se-ia interpretar que há obscuridade nesta demonstração, mas ali interferem circunstâncias decorrentes da própria complexidade das regras de incidência do IRPJ, no caso a limitação contida no art. 511 do RIR/99 à compensação de prejuízos com resultados não operacionais, que não poderiam ser confrontados de plano com qualquer prejuízo acumulado. De outro lado, há irregularidade na demonstração anterior, porque o prejuízo do período, informado pela contribuinte em DIPJ, era de R\$ 57.318.673,80 (fl. 34), e no LALUR de R\$ 55.571.744,82 (fl. 173), sendo que nenhuma outra revisão da apuração foi consignada na acusação fiscal, nem está presente nos autos, para reduzi-lo ao montante de R\$ 1.746.928,67. Por fim, quanto à compensação de prejuízos de períodos anteriores, embora a autoridade lançadora não demonstre a disponibilidade de saldos, é de se presumir que eles existiam, e poderiam reduzir a base tributável até o limite de 30% do lucro líquido ajustado.

No cálculo da CSLL, a glosa de amortizações indevidas de R\$ 57.981.172,92 e a omissão de receitas de R\$ 3.659.267,24, consignadas na descrição dos fatos do auto de infração (fls. 272/273), são somadas para totalizar R\$ 61.640.440,16, indicado como "valor da infração" à fl. 270. Na seqüência, desta infração total é deduzida a base de cálculo negativa do período, apontada no valor de R\$ 61.640.440,16, muito embora a base negativa informada pela contribuinte em DIPJ, fosse de R\$ 70.502.971,02 (fl. 36). Mas isto porque o demonstrativo presta-se a indicar a parcela utilizada para reduzir a infração, resultando, como deveria ser, na inexistência de base tributável pela CSLL. Veja-se:

Compensação das Bases Negativas da Contribuição Social				
Período Valor Infração	Multa (%)	Moeda	Bas. Calc. Compensada do Período do Período Anterior	Valor Apurado
2006				
61.640.440,16	75,00	R\$	61.640.440,16	
			0,00	0,00

A autoridade julgadora de 1ª instância, por sua vez, ao manter parte das bases tributáveis, reduzindo o valor total das infrações a R\$ 43.562.648,70, adotou outra forma de demonstração de seus efeitos no âmbito da CSLL, evidenciando que a base de cálculo negativa

do período foi reduzida para R\$ 25.193.393,35. Já no âmbito do IRPJ, retificou o valor do prejuízo fiscal do período, e como ele se mostrou superior ao valor total das infrações, exonerou integralmente o crédito tributário lançado e demonstrou restar R\$ 12.009.096,12 de prejuízo fiscal no período a compensar no futuro. Em conseqüência, foi desconsiderada a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores admitida pela Fiscalização para reduzir a base tributável, agora anulada.

Anote-se que no primeiro acórdão proferido, a autoridade julgadora de 1ª instância promoveu estes ajustes de cálculo tendo em conta o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL informadas na DIPJ. Posteriormente, considerando que a apuração da contribuinte já havia sido revisada no âmbito do processo administrativo nº 13896.000300/2011-64 – definitivo na esfera administrativa – recompôs a apuração no acórdão revisor de fls. 6809/6864, para ter como ponto de partida valores coincidentes com os informados no LALUR apresentado à Fiscalização. Abaixo estão reproduzidos os quadros apresentados no acórdão revisor:

<i>Discriminação</i>	<i>Acórdão Revisado</i>	<i>Acórdão Revisor</i>
<i>Lucro Real Após Comp. Prej. Próprio Per. De Apuração</i>	<i>(57.318.673,80)</i>	<i>(55.571.744,82)</i>
<i>Valores mantidos</i>	<i>43.562.648,70</i>	<i>43.562.648,70</i>
<i>Prejuízo ajustado do período</i>	<i>(13.756.025,10)</i>	<i>(12.009.096,12)</i>

<i>Discriminação</i>	<i>Acórdão Revisado</i>	<i>Acórdão Revisor</i>
<i>Base de Cálculo antes da Compensação de BC Negativa</i>	<i>(70.389.679,75)</i>	<i>(68.756.042,05)</i>
<i>Valores mantidos</i>	<i>43.562.648,70</i>	<i>43.562.648,70</i>
<i>Base De Cálculo Negativa</i>	<i>(26.827.031,05)</i>	<i>(25.193.393,35)</i>

Resta claro, nestes termos, que os demonstrativos de apuração do crédito tributário, elaborados em concordância com a descrição dos fatos que acompanha os autos de infração, foram cientificados à contribuinte, e permitiram-lhe o exercício de sua defesa. Não é correto afirmar que a autoridade lançadora optou pelo *caminho mais cômodo*, mas apenas que errou ao indicar o prejuízo fiscal originalmente apurado pela contribuinte no período fiscalizado. Por sua vez, o procedimento adotado pela autoridade julgadora também mostra-se válido, na medida em que resultou na recomposição do resultado tributável em conformidade com o que informado pela contribuinte em DIPJ e no LALUR, o que dispensou diligências e análise documental mencionadas na defesa, inserindo-se na previsão do art. 60 do Decreto nº 70.235/72:

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

Ressalte-se que a autoridade lançadora reajustou a apuração do sujeito passivo, e não se limitou a aplicar as alíquotas dos tributos devidos sobre valor das infrações apuradas. Apenas que, ao assim proceder, informou incorretamente o prejuízo fiscal originalmente apurado pelo sujeito passivo, e assim acabou por apurar lucro tributável, reduzido por compensação de prejuízos passados. Em tais condições, a retificação deste erro pode ser promovida durante o contencioso administrativo, ou até mesmo em revisão de ofício, ainda que já transcorrido o prazo decadencial, salvo se dela resulte exigência complementar, nos termos do art. 149 do Código Tributário Nacional:

*Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*I - quando a lei assim o determine;*

*II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;*

*III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;*

*IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;*

*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*

*VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

*VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;*

*IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.*

*Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.*

Conclui-se, do exposto, que não se pode admitir ser incompleto o lançamento formalizado em 30/12/2011, ou cogitar de homologação tácita das declarações prestadas pela contribuinte relativamente ao ano-calendário 2006. A autoridade lançadora percorreu todo o *iter* necessário para constituição do fato jurídico tributário e determinação do crédito tributário devido, e erros materiais neste percurso podem ser corrigidos no curso do contencioso administrativo, sem prejuízo à validade formal do lançamento.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento.

A recorrente também questiona a validade do procedimento fiscal na medida em que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF para verificação do IRPJ devido no ano-calendário 2006 somente foi emitido em 26/12/2011, e as análises fiscais se iniciaram em março/2011. Demais disso, o MPF tardiamente emitido não contempla a fiscalização da CSLL.

Contudo, a autoridade julgadora de 1ª instância bem expôs as razões para não declarar a nulidade dos atos lavrados antes da emissão do MPF, ou invalidar o procedimento fiscal por inobservância de disposições normativas correlatas:

*Está pacificado o entendimento na jurisprudência administrativa de que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), seja ele de Fiscalização, de Diligência ou Especial, presta-se primordialmente a controle de natureza interna da Receita Federal, embora também permita aos contribuintes aferir se a ação fiscal que se realiza é*

*realmente originária do órgão tributário, se o servidor é da carreira de auditoria, quais são os tributos envolvidos, período, etc.*

*Ou seja, é regramento administrativo que dá as diretrizes do procedimento a ser levado a efeito, SEM, JAMAIS, suprir a competência legal do servidor responsável pela ação fiscal prevista no artigo 142 do Código Tributário Nacional:*

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

*Nesse contexto, cabe ao Auditor-Fiscal que preside o feito elaborar os termos que entender necessários para o melhor cumprimento do trabalho fixado, sendo tais termos aqueles que iniciam, dão sequência ou encerram o procedimento, aí incluídas eventuais circularizações, pesquisas ou obtenção de dados, se as circunstâncias e os fatos assim exigirem.*

*Todavia, como dito, estas ocorrências em nada alteram a competência do servidor, fixada por lei, assim como em nada modifica a presteza e qualidade das informações que devem ser disponibilizadas pelos contribuintes sob procedimento fiscal (de diligência ou de fiscalização), máxime porque a obrigatoriedade de prestar referidas informações e exibir livros e documentos não advém de simples Portaria, mas de norma legal (RIR/1999, com os fundamentos legais discriminados ao final de cada artigo):*

Art.927. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

Art.928. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 197).

*Bem a propósito, jurisprudência do CARF a respeito:*

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 31/07/1999 a 31/03/2004  
Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF se constitui de mero controle administrativo, visando, sobretudo, proporcionar segurança ao contribuinte, não tendo o condão de tornar nulo lançamento corretamente efetuado, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional e o Decreto nº 70.235/72, o que não se permite a uma Portaria. (Acórdão nº 201-80670 – Relator Maurício Taveira e Silva)

*Repise-se, não se deve olvidar, não é o MPF que dá início à fiscalização, mas, sim, o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, na forma do que dispõe o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal (PAF):*

**Art. 7º** O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

*No mesmo ritmo, o Estatuto Tributário (Lei nº 5.172/1966 – CTN):*

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do

procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

*E, para que não parem dúvidas sobre a competência dos Auditores Fiscais da Receita Federal para diligenciar e fiscalizar os contribuintes, veja-se os seguintes artigos do RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1.999):*

Art.904. A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, e Decreto-Lei nº 2.225, de 10 de janeiro de 1985).

§1º A ação fiscal direta, externa e permanente, realizar-se-á pelo comparecimento do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional no domicílio do contribuinte, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento de seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto, lavrando, quando for o caso, o competente termo (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

Art.911. Os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

*Em suma, o MPF não é o meio hábil para se considerar iniciada, continuada ou finalizada uma fiscalização, mas instrumento de controle da RFB e que, disponibilizado ao contribuinte, permite-lhe conhecer detalhes do procedimento que será levado a efeito em seu estabelecimento. Só isso.*

*É remansosa a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em todas as suas Câmaras, a respeito de nulidades suscitadas em relação ao Mandado de Procedimento Fiscal, todas improvidas:*

PAF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF – PRORROGAÇÃO – VALIDADE – A competência para execução de fiscalização, delegada através de Mandado de Procedimento Fiscal, não desconhece o princípio da competência vinculada do servidor administrativo e da indisponibilidade dos bens públicos. Continuação de trabalho fiscal com prorrogação feita tempestivamente, por meio eletrônico, é válida nos termos das Portarias do Ministério da Fazenda de nºs 1265/1999, 3007/2001 e 1.468/2003. (Data da Sessão - 14/09/2007 Relator - Paulo Roberto Cortez –Acórdão nº 101-96351).

*Do mesmo modo:*

Sexta Câmara/Primeiro Conselho de Contribuintes - Acórdão nº 106-15259 Data da Sessão 25/01/2006 Relator(a) Luiz Antonio de Paula MPF - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Comprovado nos autos a emissão regular do MPF bem como do MPF complementar e prorrogações, deve ser afastada a preliminar de nulidade calcada em alegada irregularidade ou inexistência de tais documentos. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NULIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA. Constituindo-se o MPF em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo, eventual irregularidade formal nele detectada não enseja a nulidade do auto de infração, nem de quaisquer Termos Fiscais lavrados por agente fiscal competente para proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória nos termos da lei.

*Igualmente, os Acórdãos nºs 108-09653, Relator Cândido Rodrigues Neuber; 102-48948, Relator José Raimundo Tosta Santos; 104-22515, Relator Antonio Lopo Martinez.*

*Em síntese final, a competência dos Auditores Fiscais está definida em lei, em sentido estrito, e as repercussões de eventuais irregularidades cometidas em relação ao MPF devem limitar-se às relações entre a Administração Tributária e seus Agentes, no âmbito específico do Direito Administrativo.*

*De outro lado, reversamente ao entendimento exposto na defesa, inexistente óbice a que um procedimento se inicie como “diligência” direcionada à verificação de liquidez e certeza de crédito de saldo negativo (como ocorrido no presente) e se converta posteriormente em “fiscalização”, não encerrando, por isso, qualquer nulidade nem modificando o teor das intimações lavradas e das respostas dadas pelos fiscalizados.*

*O Acórdão nº 1802-000.815, abaixo transcrito, e os excertos do voto do I. Relator José de Oliveira Ferraz Correa bem definem a situação:*

Processo nº 10830.006387/2005-10 - Acórdão nº 1802-000.815 Segunda Turma Especial/Primeira Seção de Julgamento Sessão de 23/02/2011 Relator(a) JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORREA ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2000, 2002 NULIDADE DO LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF) Nenhuma irregularidade houve em relação ao mandado, uma vez que o MPF – Fiscalização foi regularmente emitido e cientificado à Contribuinte. O fato de o procedimento ter se iniciado como diligência, para depois ser convertido em fiscalização, em nada afeta a validade do ato de lançamento.

Excertos do voto “O fato de o procedimento ter se iniciado como diligência, para depois ser convertido em fiscalização, em nada afeta a validade do ato de lançamento.

Também nada impede que o MFP-Fiscalização seja entregue juntamente com o auto de infração, porque o lançamento não precisa necessariamente ser antecedido de um procedimento prévio de auditoria fiscal. **Se a Fiscalização entender que já possui os devidos elementos de prova (e, no caso, estes elementos foram coletados na fase de diligência)**, pode promover diretamente a autuação. A questão da força do conjunto probatório já é problema de outra ordem, referente ao mérito, e não de nulidade por vício formal na atividade de lançamento” (*grifos acrescidos*).

*No caso concreto analisado, entretanto, sequer existiu qualquer irregularidade na emissão, remissão, conversão de um procedimento em outro ou ciência à fiscalizada, do MPF de Fiscalização.*

*Portanto, inexistentes irregularidades, ilegalidades ou vícios que pudessem levar à nulidade requerida pela defesa, pelo que não se acolhe a pretensão formulada.*

Assim, também aqui deve ser REJEITADA a arguição de nulidade do lançamento em razão de vícios na emissão do MPF.

Por fim, a recorrente também afirma a nulidade do lançamento de CSLL por falta de motivação, vez que tal contribuição foi pouco abordada na acusação fiscal, e impediu sua compreensão do lançamento. A acusação somente teria sido aclarada na decisão de 1ª instância, quando a DRJ, *com base nos sistemas internos da Receita Federal do Brasil, veio a identificar que era essa a hipótese que se amoldava aos autos.*

Novamente não merecem acolhida os argumentos da defesa. Como demonstrado no início do relatório, os questionamentos fiscais centraram-se no registro, em DIPJ, de receitas de alienação de bens/direitos do ativo permanente, no valor de R\$ 8.984.783,88, e em contrapartida ao valor contábil dos bens e direitos alienados no valor de R\$ 67.261.521,90. Estes registros, por sua vez, prestam-se a ajustar o lucro operacional e determinar o resultado do período de apuração, conforme claramente evidenciado na Ficha 06A da DIPJ (fl. 33). Na medida em que o resultado do período é o ponto de partida para

determinação da base de cálculo da CSLL, a sua recomposição seria consequência lógica dos questionamentos deduzidos pela Fiscalização.

Para além disso, o Auto de Infração pertinente àquela contribuição é integrado pela descrição dos fatos que ensejam a alteração da demonstração do resultado do período, e estão fundamentados especialmente no art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88, que estabelecem a incidência da CSLL a partir do lucro líquido ajustado. Inexiste, pois, qualquer ofensa ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento de CSLL.

Passando ao mérito, é possível dividir as infrações em dois grupos, iniciando-se a análise a partir da acusação de omissão de receitas não operacionais, no valor de R\$ 3.659.267,24.

Para maior clareza, cumpre transcrever a abordagem presente no Termo de Verificação Fiscal às fls. 254/256:

[...]

*Após diversas concessões de prorrogação de prazo, solicitadas pelo contribuinte e a apresentação dos livros e documentos fiscais, uma vez constatada sua regularidade, esta auditoria, em face da exiguidade de tempo, se concentrou em auditar informações e documentos apresentados em atendimento ao item 6 do termo de intimação, formulado nos seguintes termos:*

*"De acordo com a ficha 06 A - Demonstração de Resultados - PJ em Geral, Vossas Senhorias lançaram receitas de alienação de bens/direitos do ativo permanente, no valor de R\$ 8.984.783,88 e em contrapartida o valor contábil dos bens e direitos alienados no valor de R\$ 67.261.521,90.*

*Em face do lançamento, apresentar cópia das notas fiscais de venda e ficha de depreciação/amortização dos bens alienados, bem como cópia das notas fiscais de compra;*

*Justificar e comprovar origem da realização de prejuízo no valor de R\$ 58.276.738,02."*

[...]

#### *1 - RECEITA DE VENDA DO ATIVO IMOBILIZADO*

*(i) - Em relação à receita de R\$ 8.984.783,88, trata-se de alienação de bens do ativo imobilizado (principalmente a venda dos imóveis de Cotia - cujo valor de venda foi de R\$ 8.299.000,00 - vide documento anexo) que estavam registrados pelo valor de R\$ 9.090.538,49.*

#### *CONSIDERAÇÕES DO FISCO*

*No dia 28 de abril de 2011, atendendo parte da intimação n.º. 373/2011, conforme texto anexo, a CPM apresentou cópias autenticadas das 2as. vias das notas fiscais de venda do ativo permanente e demais documentos, que compõe o valor de alienação de R\$ 8.984.783,88.*

*Processadas as 2as. vias apresentadas, apuramos vendas do ativo permanente imobilizado no valor de R\$ 4.345.051,12.*

*Não fazem parte do valor de R\$ 4.345.051,12, os valores recebidos do Banco Mercantil de São Paulo, em bens do ativo permanente imobilizado, em pagamento*

*ou contrapartida dos bens recebidos da CPM, avaliados em R\$ 8.299.000,00, a título de PERMUTA DE IMÓVEIS, conforme escritura pública registrada no 4º Tabelião de Notas da Comarca de Osasco.*

*Aqui cabe uma ressalva. Conforme escritura de permuta de imóveis, assinada entre a CPM Braxis e o Banco Mercantil de São Paulo, na permuta a CPM entrega bens avaliados em R\$ 7.836.086,95 e recebe bens do Banco Mercantil avaliado em R\$ 8.299.000,00.*

*O ganho de capital tributável deve corresponder a diferença entre o preço de mercado e o custo contábil dos bens negociados.*

*Aqui leva-se em consideração os preços estimados, escriturados, registrados em cartório, ao que pese a CPM não ter apresentado laudo de avaliação assinado por três peritos, devidamente credenciados, conforme expressamente previsto na IN 107/88 e não arbitrado pelo fisco, em razão da falta de elementos materiais e da exiguidade do tempo.*

#### CONCLUSÃO - RECONCILIAÇÃO DA RECEITA

<i>Venda de Bens do ativo conforme notas fiscais apresentadas.....</i>	<i>R\$ 4.345.051,12</i>
<i>Recebimento em transferência de bens por permuta.....</i>	<i>R\$ 8.299.000,00</i>
<i>Total receita de alienação de bens e direitos do ativo.....</i>	<i>R\$ 12.644.051,12</i>
<i>Receita alien. Bens/Direitos lançado linha 39 ficha 06 A da DIPJ..</i>	<i>R\$ 8.984.783,88</i>
<i>Omissão de receita de alienação de bens e direitos ativo.....</i>	<i>R\$ 3.659.267,24</i>

A autoridade fiscal, nestes termos, comparou a receita auferida na alienação dos bens em referência com o valor consignado na linha 39 da Ficha 06 A da DIPJ, e prosseguiu suas análises relativamente ao valor consignado na linha 41 da mesma Ficha, a título de valor contábil dos bens e direitos alienados, tendo em conta a baixa do projeto Fit-ix e do projeto de implantação de Sistemas e Métodos - IFS e CMMI. As glosas referentes a estes últimos itens será tratada mais à frente.

Em recurso voluntário, a contribuinte reiterou as alegações expostas em impugnação acerca da regularidade de seus registros, afirmando que *ofereceu todos os valores residuais dos bens do ativo permanente à tributação* e aduzindo que a Fiscalização, ante a *proximidade do prazo decadencial*, inverteu indevidamente o ônus da prova, razão pela qual, *não tendo o I. Agente Fiscal efetuado a verificação do fato gerador, com a análise da documentação fiscal da Recorrente, seria de se concluir que a referida exigência deverá ser prontamente cancelada, eis que insubsistente, diante da má formação do auto de infração e das provas juntadas em sede de impugnação.*

O exame dos autos promovido por ocasião da conversão do julgamento do recurso voluntário em diligência evidenciou que a Fiscalização analisou os documentos apresentados pela contribuinte no curso do procedimento fiscal, e inclusive a alertou, na intimação de fls. 111/119, que as notas fiscais de venda de ativo imobilizado apresentavam valor inferior ao total de receita não operacional informada em DIPJ. Além disso, a contribuinte informara que a receita indicada na Linha 39 da Ficha 06 A da DIPJ, no valor de R\$ 8.984.783,88, *trata-se de alienação de bens do ativo imobilizado (principalmente a venda dos imóveis de Cotia – cujo valor de venda foi de R\$ 8.299.000,00 – vide documento anexo) que estavam registrados pelo valor de R\$ 9.090.538,49.* Contudo, o item da DIPJ em referência era destinado ao registro das *receitas alien. bens/direitos do ativo permanente*, e não ao seu resultado, de modo que informações acerca dos *valores residuais dos imóveis permutados em agosto/2006* não afetariam, necessariamente, aquela informação. Assim, a

acusação fiscal evidenciava motivação suficiente para sustentar a imputação de omissão de receitas nos termos antes transcritos.

A contribuinte, porém, em impugnação, apresentou registros contábeis indicativos de que na linha 39 da Ficha 06 A da DIPJ não teria sido registrada a receita não operacional decorrente da alienação de bens/direitos do ativo permanente, mas sim o resultado das operações escrituradas, suscitando dúvida razoável sobre fatos cuja prova documental não seria possível em razão do volume de informações registradas pela contribuinte, a demandar diligência nos termos antes relatados.

A autoridade fiscal encarregada da diligência confirmou que a conta "82000000 - GANHOS E PERDAS DE CAPITAL NO IMOBILIZAD", apesar da nomenclatura "ganhos" e "perdas", registrava apenas *os valores de receitas não operacionais de alienação ou permuta de bens do ativo permanente*, sendo seu saldo de R\$ 8.984.783,88 levado a resultado do exercício e consignado na linha 39 da Ficha 06 A da DIPJ. Detalhando os registros contábeis desta rubrica, a autoridade fiscal consignou que:

- a receita de vendas de imobilizado expressa em notas fiscais totalizaria R\$ 1.299.321,13, mas houve o registro contábil de nota fiscal referente a 2005, no valor de R\$ 3.045.729,99, elevando a receita contábil a R\$ 4.345.051,12. Esta operação de 2005 teve a parcela de R\$ 1.294.815,24 estornada em 29/12/2006, justificado como abatimento pela contribuinte;
- a permuta de imóveis ensejou registro de receita no valor de R\$ 8.299.000,00;
- outros lançamentos no período em análise acresceram ao saldo da conta em referência o valor de R\$ 680.977,99, sendo o mais representativo o registro de R\$ 677.716,78 decorrente de *receita de operação de leasing de equipamento*, e os demais estornos e reclassificações.

Ao final, apresentou a seguinte demonstração do confronto entre o valor indicado em DIPJ e os registros contábeis:

DIPJ – Ficha 06 A		Contabilidade	
Linha 39. Receitas Alien. Bens/Direitos do Ativo Permanente	8.984.783,88	Receita de Vendas cf. NF	1.299.321,13
		"Abatimento" NF n° 39280	-1.294.515,24
		Receita Permuta de bens Cotia	8.299.000,00
		Receitas "Outros Lançamentos"	680.977,99
<b>TOTAL</b>	<b>8.984.783,88</b>	<b>TOTAL</b>	<b>8.984.783,88</b>

Resta claro, frente a estas evidências, que a contribuinte reconheceu como receita o valor recebido *em transferência de bens por permuta* (R\$ 8.299.000,00), bem como escriturou as demais receitas de vendas de imobilizado. Apenas que o fiscal autuante totalizou estas em R\$ 4.345.051,12 sem observar que a nota fiscal de R\$ 3.045.729,99, apresentada no curso do procedimento fiscal (fl.106) corresponderia a operação do ano-calendário 2005.

Excluída esta operação, o descompasso remanescente decorre do abatimento de R\$ 1.294.515,24 e dos outros lançamentos, totalizados em R\$ 680.977,99, como acima referido.

A investigação fiscal, por sua vez, concentrada nos valores registrados a título de receita de alienação de bens/direitos do ativo permanente e como valor contábil dos bens e direitos alienados, *em face da exiguidade de tempo*, foi dirigida à obtenção das notas fiscais de venda de imobilizado que justificariam a receita escriturada de R\$ 8.984.783,33, e apesar de a contribuinte vincular a este valor a nota fiscal emitida em 2005, como o seu valor somado ao das demais notas fiscais era inferior ao total de receitas, a autoridade fiscal acabou por inferir que haveria irregularidade no registro da permuta de imóveis, inclusive ressaltando que os bens recebidos em permuta deveriam ser reconhecidos pelo valor avaliado na escritura de permuta (R\$ 8.299.000,00), dada a impossibilidade de se arbitrar o seu real valor.

Em consequência, o valor da omissão de receitas foi determinado mediante soma dos valores recebidos em permuta (R\$ 8.299.000,00) com o valor total das notas fiscais apresentadas à Fiscalização (R\$ 4.345.051,12), como abaixo novamente demonstrado:

*CONCLUSÃO - RECONCILIAÇÃO DA RECEITA*

*Venda de Bens do ativo conforme notas fiscais apresentadas..... R\$ 4.345.051,12*

*Recebimento em transferência de bens por permuta..... R\$ 8.299.000,00*

*Total receita de alienação de bens e direitos do ativo..... R\$ 12.644.051,12*

*Receita alien. Bens/Direitos lançado linha 39 ficha 06 A da DIPJ... R\$ 8.984.783,88*

*Omissão de receita de alienação de bens e direitos ativo..... R\$ 3.659.267,24*

Excluída a nota fiscal referente a 2005, à míngua de justificativas na acusação fiscal para mantê-la no conjunto de receitas auferidas em 2006 com a venda de imobilizado, a diferença remanescente somente poderia subsistir se algum questionamento fiscal tivesse sido tempestivamente deduzido contra o abatimento de R\$ 1.294.515,24, presente na escrituração contábil da contribuinte, mas ignorado pela autoridade fiscal que não ampliou seus exames neste sentido.

Frise-se que a autoridade fiscal não questionou os registros contábeis que resultaram na receita não operacional escriturada de R\$ 8.984.783,88, mas apenas exigiu a apresentação das notas fiscais de venda correspondentes, inexistindo, assim, omissão do sujeito passivo que possa ter induzido a erro a autoridade lançadora, ocorrência que autorizaria imputar-lhe o ônus de provar a regularidade do abatimento em referência.

De toda sorte, a título informativo, cumpre consignar que a autoridade fiscal encarregada da diligência questionou o registro em referência, e obteve em resposta os esclarecimentos de fls. 7116/7119, a seguir reproduzidos:

[...]

*3. Um dos pontos abordados refere-se à documentação suporte que faz prova de eventual devolução parcial de venda, que acarretou no lançamento de estorno de receita de venda de imobilizado feito à Embratel Empresa Brasileira Telecom S. A. ("Embratel") - nota fiscal nº 39280.*

*4. Nesse caso, a Requerente esclarece que, após controvérsias sobre a venda realizada junto ao seu cliente, Embratel, a Requerente estornou parte da venda de capital imobilizado, sendo essa a razão de existir o registro contábil de perda na alienação de capital imobilizado.*

5. Ainda que seja possível se questionar se o lançamento contábil foi corretamente realizado - pois se trata, na verdade, de abatimento financeiro concedido ao cliente - fato é que o efeito tributário desse lançamento será sempre o de reverter eventual receita que tenha sido apurada pela alienação do ativo, razão pela qual a reversão da receita em perda deve ser considerada para fins de redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário em análise.

6. Tanto a operação foi controversa que tal montante só veio a ser compensado em 31/03/2007, que baixou a antecipação do cliente realizada em 31/01/2006 por meio de depósito do montante de R\$ 5.980.115,59 (cinco milhões cento e quinze reais e cinquenta e nove centavos) (doc. n.º 1) montante este que serviu de garantia aos títulos que se discutiam a época.

7. Assim, em 31/03/2007 após derradeira negociação com o cliente, a Requerente compensou os títulos das notas 39.280; 39.825, 42.915, 42.914, 42.915, 39.218, 39.221, 39.448, 39.391, conforme quadro abaixo:

Recebido	5.980.115,59
Nota 39.280	- 2.069.610,88
Nota 39.825	2.722.870,46
Nota 42.914	438.178,73
Nota 42.915	537.940,38
Nota 39.218	71,04
Nota 39.221	3.032,36
Nota 39.448	31.329,95
Nota 39.391	177.003,25

8. Importante ressaltar que do abatimento inicial concedido de R\$ 1.294.515,24 (um milhão, duzentos e noventa e quatro mil, quinhentos e quinze reais e vinte e quatro centavos) a companhia veio a receber adicionalmente R\$ 318.396,13 (trezentos e dezoito mil, trezentos e noventa e seis reais e treze centavos) o qual foi adicionado a base do IPRJ e CSLL do respectivo ano.

[...]

Às fls. 7122 consta o mencionado "doc. 1" correspondente a extrato bancário com indicação da antecipação recebida em 31/01/2006.

Frente ao exposto, demonstrado que: 1) a receita decorrente da permuta foi escriturada pelo valor apontado pela Fiscalização (R\$ 8.299.000,00); 2) as demais vendas de bens do ativo permanente em 2006 totalizavam, apenas, R\$ 1.299.321,13; e 3) o saldo de receitas não operacionais foi reduzido contabilmente por abatimento não questionado pela Fiscalização; resta infirmada a acusação de omissão de receitas não operacionais, razão pela qual deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para excluir das infrações apuradas o montante de R\$ 3.659.267,24.

O outro grupo de infrações imputadas à contribuinte decorre dos seguintes questionamentos dirigidos pela autoridade lançadora contra a baixa de bens e direitos alienados, indicada na linha 41, Ficha 06 A da DIPJ, no valor de R\$ 67.261.521,90. Deste montante:

- A parcela de R\$ 10.786.674,82, não foi questionada porque adicionada na apuração do lucro tributável;

- A parcela de R\$ 1.506.325,84 não foi questionada por representar depreciação de parcela do valor de reavaliação do projeto Fit-ix, ao valor de mercado;
- A parcela remanescente de R\$ 57.981.172,92 foi glosada porque:
  - A baixa no valor de R\$ 22.999.582,75, equivalente à diferença entre os valores aplicados no projeto Fit-ix (R\$ 35.292.582,75) e a avaliação de recuperabilidade do investimento em (R\$ 12.290 mil), não encontraria amparo no art. 418 do RIR/99, sendo irrelevante o fato de o procedimento ter sido determinado pela CVM, vez que esta instituição não estabelece normas de natureza tributária;
  - A baixa do projeto Implantação de Sistemas e Métodos - IFS e CMMI, no valor de R\$ 22.878.400,66, promovida sob a alegação de ativação equivocada e recomendação do ajuste contábil pela CVM recomendara este ajuste contábil, demandaria prova do investimento realizado, de sua natureza, do tempo previsto para recuperação do capital aplicado, ou se existe laudo de avaliação produzido pelo Fisco ou por empresa devidamente credenciada, atestando a perda e a motivação para a baixa;
  - A parcela de R\$ 12.103.189,51 remanesceu sem justificativa ou comprovação.

A autoridade julgadora de 1ª instância reduziu os valores glosados porque: 1) admitiu o *reconhecimento dos valores amortizáveis no período, tendo em vista o início das operações de implantação do projeto FIT IX*, na parcela correspondente a 9 (nove) dos 72 (setenta e dois) meses de operação, equivalente a R\$ 4.411.572,84; 2) entendeu que a contribuinte deveria ter prosseguido na amortização dos projetos IFS e CMMI, no valor de R\$ 4.575.680,13; e) admitiu comprovada a baixa de imobilizado vendido/permutado no valor de R\$ 9.090.538,48, cuja receita fora oferecida à tributação. A redução das bases tributáveis resultou em valores inferiores ao prejuízo fiscal originalmente apurado pelo sujeito, de modo que ao retificar o erro cometido pela autoridade lançadora na recomposição do lucro tributável pelo IRPJ, agora considerando aquela apuração original, a autoridade julgadora de 1ª instância exonerou integralmente o crédito tributário lançado àquele título, remanescendo apenas redução de prejuízo fiscal e de base negativa no período fiscalizado. A exoneração de crédito tributário daí decorrente está submetida a reexame necessário.

A recorrente assevera que o lançamento carece de motivação, porque a Fiscalização, premida pelo prazo decadencial, *não analisou os investimentos realizados pela empresa nos Projetos Fit-Ix, IFS e CMMI*, promovendo a glosa sem sequer verificar *se os valores residuais da venda do ativo imobilizado haviam sido incluídos na base de cálculo do IRPJ*.

Observa-se nos autos que a contribuinte foi intimada a apresentar as notas fiscais de venda e de compra, bem como registros de depreciação/amortização, que dariam lastro às receitas de alienação de bens/direitos do ativo permanente, bem como ao valor contábil dos bens e direitos alienados, informados na DIPJ no valor total de R\$ 67.261.521,90 (fls. 41/43). Depois de pedir prorrogação de prazo (fl. 46), a contribuinte informou que (fl. 47):

*A intimada investe em pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, cujo montante dos custos acumulados em 31 de dezembro de 2005 é de R\$41.419. O principal projeto refere-se ao desenvolvimento de uma linha de negócios da companhia, cujos correspondentes custos, incorridos desde o final do exercício de 2002 até março de 2006, totalizaram R\$ 35.290 mil. Ao final do primeiro trimestre de 2006, considerando que o projeto teve seu desenvolvimento substancialmente concluído, a companhia reavaliou o potencial de negócios futuros do produto. Dessa forma, contratou uma empresa especializada (KPMG Corporate Finance Ltda.) para efetuar a avaliação (doc. 2) econômico-financeira do produto em desenvolvimento, utilizando a metodologia de fluxo de caixa, descontado e tendo como principal premissa a manutenção do contexto atual de negócios, apurando um valor de R\$ 12.290 mil. Conseqüentemente foi reconhecida uma perda de capital no valor de R\$ 23 milhões, contabilizada no resultado não operacional no 1º Trimestre de 2006. O saldo remanescente tinha um prazo para amortização de, aproximadamente, seis anos, como indicado na referida avaliação. No 3º trimestre de 2006 o saldo remanescente foi integralmente baixado, considerando que a Companhia, apesar de ter apresentado lucro bruto positivo, gerou prejuízos após o computo das despesas financeiras e amortizações de ágios que resultaram, ao final do segundo e terceiro trimestres de 2006, em capital circulante líquido negativo.*

<i>Baixa de P&amp;D (pesquisa e desenvolvimento), conforme laudo emitido pela KPMG</i>	<i>22.999.582,09</i>
<i>Provisão para perdas prováveis no ativo diferido (principalmente, P&amp;D)</i>	<i>35.316.690,40</i>
<i>Total</i>	<i>58.318.272,49</i>

Analisando os esclarecimentos e elementos apresentados, a autoridade fiscal lavrou nova intimação consignando que:

*De acordo com os esclarecimentos prestados, Vossas Senhorias investiram em pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, cujo montante dos custos acumulados em 31 de dezembro de 2005 perfaz o valor de R\$ 41.419.000,00.*

*O principal projeto refere-se ao desenvolvimento de uma linha de negócios da companhia, cujos correspondentes custos, incorridos desde o final de 2002 até março de 2006, totalizaram R\$ 35.290.000,00.*

*Que ao final do primeiro trimestre de 2006, considerando que o projeto considerado como principal, teve seu desenvolvimento substancialmente concluído, a um custo de R\$ 35.290.000,00, a companhia contratou uma empresa especializada ( KPMG Corporate Finance Ltda) que reavaliou o potencial de negócios futuros do projeto em desenvolvimento em R\$ 12.290.000,00, motivo pelo qual resolvera reconhecer como perda de capital no 1º. trimestre de 2006 o valor de R\$ 23.000.000,00 e o saldo restante no valor de R\$ 12.290.000,00, no terceiro trimestre de 2006.*

*Aqui cabe algumas ressalvas: Conforme informado, na venda do ativo diferido Vossas Senhorias realizaram perdas e ou prejuízos não operacionais no valor de R\$ 58.276.738,02, enquanto que na reavaliação do ativo diferido aplicado no desenvolvimento e lançamento do Projeto FIT-IX, a nível de mercado, recomendado e reconhecido pela KPMG, o valor de 23.000 mil ( 35.290.000,00 - 12.290.000,00 ).*

*Atendendo intimação, Vossas Senhorias deram a entender que o ativo diferido até o segundo semestre de 2006 foi adquirido com ágio.*

#### **6.1 - CONSIDERAÇÕES DO FISCO**

*Após leitura e análise do Relatório de Avaliação Econômico-Financeiro do Projeto FIT-IX, para efeito de formação de juízo de valor, extraímos algumas conclusões da KPMG, que transcrevemos abaixo:*

6.1.1 - *Que o projeto FIT-IX foi lançado em 2002, tendo sido investido até 31 de março de 2006 a importância de R\$ 35.290 mil, contabilizada no ativo diferido;*

6.1.2 - *Que, à medida que os contratos de prestação de serviços e venda dos produtos estão sendo assinados, o FIT-IX está deixando de ser um produto em desenvolvimento para iniciar seu processo de amadurecimento.*

6.1.3 - *Que em face do amadurecimento do projeto, a CPM, em 31/03/2006, resolveu deixar de diferir os gastos iniciados em 2002;*

6.1.4 - *Que apesar do valor investido e do potencial do negócio, a CPM resolveu contratar uma avaliação econômico-financeira do projeto.*

6.1.5 - *Que para efeito de avaliação do projeto foi considerado a posição do contas a receber e do contas a pagar em 31 de dezembro de 2005 e 31 de março de 2006 e da relação de propostas em andamento/negociação, contendo tipo de contrato, condições, valores, probabilidade de êxito, entre outros.*

6.1.6 - *Com base nos resultados da avaliação, a KPMG conclui que haveria necessidade de se fazer uma reavaliação do ativo diferido ao preço de mercado na ordem de R\$ 23.000 mil (impairment).*

6.1.7 - *Em relação à reavaliação do ativo diferido ao preço de mercado, trata-se de operação de natureza patrimonial, a ser realizada em conta de reavaliação do ativo, lá permanecendo até sua realização, sem transitar em conta de resultado, não alterando o lucro líquido e em consequência, sem alterar o resultado fiscal.*

*A demonstração da reavaliação do ativo ao valor de mercado, no Balanço Patrimonial, tem o condão de produzir efeitos societários e são preparadas e apresentadas para manter informados o mercado e os usuários externos.*

6.1.8 - *Conforme texto da KPMG, do ponto de vista teórico, dada à continuidade do Projeto avaliado, o horizonte de projeção se estenderia ao infinito. Na presente avaliação, observando as características do Projeto e as simulações feitas quanto ao prazo de amortização do diferido, foram adotados o horizonte de projeção entre abril de 2006 e dezembro de 2020.*

*Em face do exposto, fica Vossa Senhoria intimada a apresentar a esta fiscalização, no prazo de 08 (oito) dias, os documentos e informações abaixo solicitadas:*

1 - *Considerando que o Projeto FIT-IX tornou-se maduro para exploração comercial a partir do segundo trimestre de 2006 e que a exploração a nível comercial foi projetada para 20 (vinte) anos e que teriam sido gastos a título de desenvolvimento e lançamento a importância de R\$ 35.290 mil, mantida no ativo diferido até o segundo trimestre de 2006, identificar as razões que tornaram o sistema não rentável financeiramente a tal ponto de no momento em que se torna maduro comercialmente ser decretada a baixa e a perda de capital, consubstanciadas em provas admitidas em direito.*

2 - *Apresentar originais das notas fiscais de compra do ativo diferido, no valor de R\$ 67.261.521,90 e originais das notas fiscais de venda, vinculando e relacionando uma a outra.*

3 - *Considerando que no relatório conclusivo da KPMG é recomendado impairment no valor de R\$ 23.000 mil, representando reavaliação de ativo ao valor de mercado, em conta de natureza patrimonial, até sua realização, fica Vossa Senhoria intimada a informar qual a base legal que ampara a contabilização em conta de resultado, da perda de capital no valor de R\$ 58.276.738,02.*

4 - *Fazer prova de que os bens do ativo diferido foram adquiridos com ágio no valor de R\$ 58.276.738,02.*

Em resposta, a contribuinte, depois de pedir prorrogação de prazo, informou à fl. 127 estar apresentando *documentos que comprovam a origem dos lançamentos que compõem o valor registrado nas contas de ativo diferido baixadas em 2006*, e posteriormente prestou os esclarecimentos complementares às fls. 133/135, de seguinte teor:

Composição do Valor:

*Conforme apontado na notificação em exame, a CPM registrou receita decorrente da alienação de bens e direitos no valor de R\$ 8.984.783,88 naquele ano, e registrou baixas no montante de R\$ 67.261.521,90. O resultado total apurado nessas contas, portanto, foi negativo em R\$ 58.276.738,02. Segue abaixo breve descritivo da origem dos custos de R\$ 67.261.521,90 baixados:*

*(i) Em relação à receita de R\$ 8.984.783,88, trata-se de alienação de bens do ativo imobilizado (principalmente a venda dos imóveis de Cotia - cujo valor de venda foi de R\$ 8.299.000,00 -vide documento anexo) que estavam registrados pelo valor de R\$ 9.090.538,49;*

*(ii) Além disso, naquele ano a CPM efetuou baixa de R\$ 35.292.582,75 referente a projeto não implementado (projeto Fit-ix - descrito mais abaixo em detalhes), conforme orientação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM); e*

*(iii) Por fim, R\$ 22.878.400,66 correspondem à baixa de despesas anteriormente ativadas equivocadamente pela CPM, incorridas principalmente com a implantação de sistemas. Estas despesas, que não beneficiariam a empresa por mais de um exercício, haviam sido registradas em contas de ativo em período anterior. No contexto da abertura de capital em 2006, então, foi feita sua reclassificação, e os ativos foram baixados.*

<b>Item</b>	<b>Descrição</b>	<b>Valor</b>
01	Valor de bens alienados	9.090.538,49
02	Pesquisa e Desenvolvimento de Novos Produtos - Fit-ix (baixa)	35.292.582,75
03	Implantação de Sistemas e Métodos - IFS e CMMI (reclassificação)	22.878.400,66
<b>Total</b>		<b>67.261.521,90</b>

Baixa do Projeto Fit-ix:

*Seguem abaixo alguns breves esclarecimentos sobre os valores baixados em relação ao Projeto Fit-ix, de modo a evitar qualquer mal entendido sobre a natureza e origem dos lançamentos.*

*O projeto Fit-ix foi internamente desenvolvido pela CPM a partir do ano de 2002. As despesas relativas a este projeto foram lançadas em contas de ativo diferido para posterior amortização, como manda a boa prática contábil (de modo a garantir a paridade entre e receitas e despesas). Em 2006, os valores ativados em relação a este projeto somavam R\$ 35.292.582,75.*

*No entanto, no processo de abertura de capital da CPM iniciado em 2006 (mencionado nos tópicos anteriores), houve a necessidade de adequação das demonstrações financeiras da empresa às normas aplicáveis às companhias abertas, conforme definidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM).*

*Nesse contexto, em comunicações mantidas com a CVM, houve o requerimento de esclarecimento ou baixa do valor registrado no ativo referente ao projeto Fit-ix, de modo a adequar os balanços da CPM aos termos do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP*

Nº 01/2006, emitido por aquele órgão, mais precisamente ao seu item 24.1 (tratamento contábil dos ativos intangíveis).

Nos termos deste ofício, que se fundamenta no artigo 179 da lei das S/A e no pronunciamento NPC nº VII do Ibracon, as entidades apenas poderiam ativar gastos que estivessem vinculados ou potencialmente vinculados com receitas a serem obtidas em períodos futuros. Caso isso não fosse possível, os montantes ativados deveriam ser imediatamente amortizados na sua totalidade.

A CPM, então, para evitar ressalvas em suas demonstrações financeiras após a abertura de seu capital, decidiu baixar integralmente o valor anteriormente registrado no ativo diferido relativo ao Fit-ix, tendo em vista não identificar, ainda que potencialmente, a possibilidade de o projeto vir a ser implementado economicamente.

Alguns esclarecimentos sobre a baixa, aqui, se fazem necessários:

(i) A CPM havia contratado, em março de 2006, avaliação por peritos (KPMG Corporate) da recuperabilidade do Projeto Fit-ix (documento já encaminhado para apreciação de V.Sa.);

(ii) Esta avaliação havia apontado valor residual do projeto de aproximadamente R\$ 12 milhões, e sugeria a amortização imediata de R\$ 23 milhões. Assim, com base no laudo, a CPM efetuou os lançamentos contábeis necessários, ou seja, amortizou imediatamente o valor de R\$ 22.999.582,75 e nos meses seguintes efetuou a amortização proporcional do custo residual de R\$ 12 milhões (que durante o ano de 2006 foi amortizado R\$ 1.506.325,84);

(iii) Conforme requerido pela CVM, e por entender que não havia qualquer possibilidade de recuperação econômica deste projeto, a CPM baixou o valor residual do Fit-ix (R\$ 10.786.674,82) do ativo diferido;

(iv) De modo a evitar questionamentos pelas autoridades fiscais, no entanto, a CPM adicionou o valor acima (R\$ 10.786.674,82) nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (seguem anexas cópias das referidas bases de cálculo que evidenciam esta adição);

(v) Em outras palavras, o efeito fiscal da baixa do ativo limitou-se ao valor apontado como amortização pela KPMG Corporate Finance, ainda que, na prática, o projeto Fit-ix tenha se comprovado financeiramente inviável nos exercícios seguintes.

Os seguintes documentos juntados às fls. 140/179 estão vinculados à matéria em referência:

- Relatório de avaliação econômico financeira do Projeto Fit-ix, elaborado por KPMG Corporate Finance Ltda, que estima o valor econômico-financeiro do projeto, em 31/03/2006, no valor de R\$ 12.290 mil e indica a necessidade de *impairment* no valor de R\$ 23.000 mil.
- Demonstrações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL em dezembro/2006, das quais constam adição de R\$ 10.786.674,82, bem como adição e exclusão de mesmo valor (R\$ 36.514.622,73) sob o título *Provisão para perdas prováveis ativo diferido*.

Considerando as respostas e documentos apresentados, a autoridade fiscal concluiu o que assim consignado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 251/262:

[...]

#### *BAIXA DO ATIVO PERMANENTE E DIFERIDO*

*Após diversas concessões de prorrogação de prazo, solicitadas pelo contribuinte e a apresentação dos livros e documentos fiscais, uma vez constatada sua regularidade, esta auditoria, em face da exiguidade de tempo, se concentrou em auditar informações e documentos apresentados em atendimento ao item 6 do termo de intimação, formulado nos seguintes termos:*

[...]

*Atendendo a intimação no. 373/2011, no dia 28 de abril de 2011 o contribuinte através de ofício, apresenta inúmeros esclarecimentos, que sintetizamos abaixo:*

[...]

*Através do Termo de Intimação Fiscal DRF/BRE/SEORT no. 708/2011, dado ciência ao contribuinte em 17/06/2011, após apresentação de um relato histórico dos atos e fatos atrelados a baixa do ativo permanente, cujo histórico faz parte do item 6 da citada intimação, o contribuinte foi solicitado a apresentar documentos e informações, que transcrevemos abaixo, dada a sua relevância para formação de juízo de valor:*

[...]

*Atendendo à intimação, o contribuinte apresenta esclarecimentos que passamos a transcrever e a analisar pare passo, observando a ordem de apresentação, conforme a seguir se faz:*

#### *1 - RECEITA DE VENDA DO ATIVO IMOBILIZADO*

[...]

#### *2 - BAIXA DO PROJETO FIT-ix*

*(ii) - Além disso, naquele ano a CPM efetuou baixa de R\$ 35.292.582,75 referente a projeto não implementado (projeto Fit-ix - descrito mais abaixo em detalhes, conforme orientação da Comissão de Valores Mobiliários ( CVM ).*

*O projeto Fit-ix foi inteiramente desenvolvido pela CPM a partir do ano de 2002. As despesas relativas a este projeto foram lançadas em conta do ativo diferido para posterior amortização, como manda a boa prática contábil (de modo a garantir a paridade entre as receitas e despesas). Em 2006, os valores ativados em relação a este projeto somavam R\$ 35.292.582,75.*

*No entanto, no processo de abertura de capital da CPM iniciado em 2006 (mencionado nos tópicos anteriores), houve a necessidade de adequação das demonstrações financeiras da empresa às normas aplicáveis às companhias abertas, conforme definidas pela Comissão de Valores Mobiliários ( CVM ).*

*Nesse contexto, em comunicações mantidas com a CVM, houve o requerimento de esclarecimento ou baixa do valor registrado no ativo referente ao projeto Fit-ix, de modo a adequar os balanços da CPM aos termos do Ofício Circular/CVM/SNC/SEP no. 01/2006, emitido por aquele órgão, mais precisamente ao seu item 24.1 (tratamento contábil dos ativos intangíveis)*

*Nos termos deste ofício, que se fundamenta no art 179 da Lei das S/A e no pronunciamento NPC n.º. VII do Ibracon, as entidades apenas poderiam ativar gastos que estivessem vinculados ou potencialmente vinculados com receitas a serem obtidas em períodos futuros. Caso isso não fosse possível, os montantes ativados deveriam ser imediatamente amortizados na sua totalidade.*

*A CPM, então, para evitar ressalvas em suas demonstrações financeiras após a abertura de seu capital, decidiu baixar integralmente o valor anteriormente*

registrado no ativo diferido relativo ao Fit-ix, tendo em vista não identificar, ainda que potencialmente, a possibilidade de o projeto vir a ser implementado economicamente.

Alguns esclarecimentos sobre a baixa, aqui se fazem necessários:

( i ) A CPM havia contratado, em março de 2006, avaliação por peritos ( KPMG Corporate ) da recuperabilidade do Projeto Fit-ix ( documento já encaminhado para apreciação de V.Sa.);

( ii ) Esta avaliação havia apontado valor residual do projeto de aproximadamente R\$ 12 milhões. E sugeria a amortização imediata de R\$ 23 milhões. Assim, com base no laudo, a CPM efetuou os lançamentos contábeis necessários, ou seja, amortizou imediatamente o valor de R\$ 22.999.582,75 e nos meses seguintes efetuou amortização proporcional do custo residual de R\$ 12 milhões (que durante o ano de 2006 foi amortizado R\$ 1.506.325,84 ).

( iii ) Conforme requerido pela CVM, e por entender que não havia qualquer possibilidade de recuperação econômica deste projeto, a CPM baixou o valor residual do Fit-ix ( 10.786.674,82 ) do ativo diferido;

( iv ) De modo a evitar questionamentos pelas autoridades fiscais, no entanto, a CPM adicionou o valor acima ( R\$ 10.786.674,82 ) nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (seguem anexas cópias das referidas bases de cálculo que evidenciam esta adição )

( v ) Em outras palavras, o efeito fiscal da baixa do ativo limitou-se ao valor apontado como amortização pela KPMG Corporate Finance, ainda que, na prática, o projeto Fit-ix tenha se comprovado financeiramente inviável nos exercícios seguintes.

#### RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO ECONÔMICO-FINANCEIRA - KPMG

A fim de dar sustentação as suas alegações, o contribuinte apresentou cópia do laudo de avaliação produzido pela empresa KPMG Corporate Finance Ltda., de onde se extrai afirmações e conclusões, consideradas as mais relevantes, sem no entanto esgotar a matéria:

1 - O Fit-Ix ("Fit-Ix", "Projeto" ou " Projeto Fit-Ix" é uma das linhas de negócio da CPM, tendo sido lançada em 2002. No seu desenvolvimento e lançamento foram investidos R\$ 35.290 mil, valor contabilizado como ativo diferido no balanço da CPM até 31 de março de 2006. (fls 3 do relatório )

2 - Na medida em que os contratos de prestação de serviços e venda de produtos estão sendo assinados, o Fit-Ix está deixando de ser um produto em desenvolvimento para iniciar seu processo de amadurecimento. Com isso a empresa decidiu encerrar, em 31 de dezembro de 2006, o diferimento dos gastos, iniciados em 2002. (fls. 3 do relatório )

3 - Do ponto de vista teórico, dada a continuidade do Projeto avaliado, o horizonte de projeção se estenderia ao infinito. Entretanto, por razões de ordem prática, (incluindo a dificuldade de se estimar parâmetros por prazos maiores ), é considerado um horizonte de projeção limitado a alguns anos, de acordo com as características do projeto, e ao fim desse período é adicionado um valor terminal. (fls. 8 do relatório ).

4 - Na presente avaliação, observando as características do projeto e as simulações feitas quanto ao prazo de amortização do diferido, foram adotados o horizonte de projeção entre abril de 2006 e dezembro de 2020 e a estimativa do valor terminal com base na perpetuidade do fluxo de caixa normalizado das operações de 2020. (fls. 8 do relatório ).

5 - *Que como critério de avaliação econômico-financeira do projeto, foi utilizada a metodologia do fluxo de caixa descontado. (fls. 4 do relatório)*

6 - *Concluindo o relatório a KPMG "considerando o objetivo e o escopo desta avaliação, a estimativa do valor econômico-financeiro do Fit-ix, em 31 de dezembro de 2006, é da ordem de R\$ 12.290 mil. (fls. 5 do relatório).*

7 - *Com base nos resultados desta avaliação, haveria a necessidade de se fazer um impairment da ordem de R\$ 23.000 mil. (fls. 5 do relatório).*

#### CONSIDERAÇÕES DO FISCO

*De acordo com a Lei 6385/76 que criou a Comissão de Valores Mobiliários e a Lei 6404/76 das Sociedades por Ações, cabe a CVM disciplinar as seguintes matérias:*

- *registro de companhias abertas;*
- *registro de distribuições de valores mobiliários;*
- *credenciamento de auditores independentes e administradores de carteiras de valores mobiliários;*
- *organização, funcionamento e operações das bolsas de valores;*
- *negociação e intermediação no mercado de valores mobiliários;*
- *suspensão ou cancelamento de registros, credenciamentos ou autorizações;*
- *suspensão de emissão, distribuição ou negociação de determinado valor mobiliário ou decretar recesso de bolsa de valores;*

*Conforme se verifica, não faz parte do rol de competência originária da CVM estabelecer normas de natureza tributária, estando centrada no disciplinamento, normatização e fiscalização dos diversos integrantes do mercado, abrangendo todas as matérias referentes ao mercado de valores mobiliários.*

#### CONCLUSÃO DO FISCO

*Conforme laudo de avaliação econômico-financeira produzido e assinado pela KPMG Corporate Finance Ltda. a partir do ano calendário de 2006, com a assinatura de contratos de prestação de serviços e venda de produtos, o projeto Fit-ix iniciou seu processo de amadurecimento.*

*De acordo com o art. 418 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3000/99 "Serão classificados como ganho ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente ( Decreto-lei no. 1.598, de 1977, art 31 ).*

*Portanto, em razão do dispositivo acima, enquanto não baixados, os bens do ativo submetidos a reavaliação a nível de mercado devem permanecer no patrimônio da empresa em conta de reavaliação de ativo.*

*Por tudo que foi dito, em conclusão, em razão de falta de amparo legal que autorize o reconhecimento da perda de capital, é de se promover a glosa e consequente tributação, no valor de R\$ 22.999.582,75.*

#### 3 - IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS E MÉTODOS - IFS E CMMI

*Compondo o valor dos bens baixados, considerado como perda de capital, o contribuinte incluiu perdas no valor de R\$ 22.878.400,66, justificando tratar-se de despesas anteriormente ativadas equivocadamente pela CPM, incorridas principalmente na implantação de sistemas. Estas despesas, que não beneficiaram a empresa por mais de um exercício, haviam sido registradas em conta de ativo em período anterior. No contexto da abertura de capital em 2006, então, foi feita sua reclassificação e os ativos foram baixados.*

CONSIDERAÇÕES DO FISCO

*A respeito da abertura de capital e das recomendações da Companhia de Valores Mobiliários, nos reportamos aos comentários feitos ao item 2 acima, para concluir que a abertura de capital não é motivo para justificar a baixa de investimento.*

*O contribuinte alega que as despesas incorridas na implantação ou investimentos em sistemas não beneficiaram mais de um exercício. Chama atenção o fato do contribuinte não apresentar qualquer prova material do investimento realizado, o tipo do investimento, o tempo previsto para recuperação do capital aplicado, se existe laudo de avaliação produzido pelo fisco ou por empresa devidamente credenciada, atestando a perda e a motivação para a baixa.*

CONCLUSÃO DO FISCO

*Em face do exposto e na ausência de elementos de prova material, considerando aí a relevância de valor, em cumprimento a legislação fiscal aplicável, é de se promover a glosa da baixa do ativo e da perda de capital no valor de R\$ 22.878.400,66.*

CONCLUSÃO FINAL

*Valor contábil dos bens e direitos alienados lançados na linha 41 ficha 06A.....67.261.521,90*

*Adição ao lucro líquido de parcela do projeto Fit-Ix - .....- 10.786.674,82*  
*Depreciação de parcela do valor de reavaliação do projeto Fit-Ix, ao valor mercado..... 1.506.325,84*

*Valor final de amortização ou baixa de bens do ativo a comprovar.....57.981.172,92*

***Esclarecimentos e argumentos apresentados pelo contribuinte, submetidos a glosa***

*1 - Amortização imediata em 2006, do projeto Fit-Ix.....22.999.582,75*

*2 - Baixa do projeto Implantação de Sistemas e Métodos - IFS e CMMI.....22.878.400,66*

*3 - Baixa de bens do ativo não comprovada e ou justificada.....12.103.189,51*

*4 - Glosa total de amortização não operacional.....57.981.172,92*

Inicialmente no que se refere ao Projeto Fit-Ix, resta evidenciado nas intimações e nas respostas apresentadas que, embora a autoridade lançadora não tenha feito ressalva à documentação comprobatória dos investimentos, expressou sua análise acerca das justificativas apresentadas para baixa do ativo, e validamente concluiu que não havia previsão legal, no âmbito tributário, para dedução da perda revelada pela avaliação econômico-financeira promovida pela consultoria contratada. De fato, embora posteriormente a contribuinte tenha optado por baixar integralmente o ativo por requerimento da CVM e por entender que não havia possibilidade de recuperação econômica deste projeto, a perda assim deduzida, no valor de R\$ 10.786.674,82, foi adicionada ao lucro tributável, de modo que a glosa em debate restringe-se à apropriação, no resultado do período, do valor excedente à avaliação de recuperabilidade do Projeto Fit-Ix, apropriação esta também denominada pela contribuinte como amortização imediata do investimento sob justificativa de que o ativo, ao se tornar maduro para exploração, teria revelado custo superior ao que seria possível recuperar no futuro.

Assim, não se justifica a alegação da contribuinte que a autoridade lançadora não teria analisado *os investimentos realizados pela empresa*. As intimações dirigidas à contribuinte, cujo prazo de atendimento, inclusive, foi alargado por sua solicitação, veicularam questionamentos pertinentes e permitiram à autoridade fiscal reunir documentos e

esclarecimentos suficientes para a conclusão de que o art. 418 do RIR/99 não ampararia a perda registrada sob as justificativas apresentadas.

De fato, embora a legislação contábil, especialmente aquela aplicável às sociedades de capital aberto, com interpretação exteriorizada pela CVM, tenha evoluído para exigir que o ativo das pessoas jurídicas seja apresentado em valores mais próximos da realidade, a Lei nº 6.404/76 ainda não havia sido alterada no período de apuração fiscalizado, e mantinha o mesmo direcionamento que orientou a edição do Decreto-lei nº 1.598/77, base legal do art. 418 do RIR/99. Neste sentido, assim dispunha o invocado art. 179 da Lei das S/A em sua redação original:

*Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:*

[...]

*V - no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.*

[...]

Na primeira alteração promovida pela Lei nº 11.638/2007 já restou estampado, neste dispositivo, a orientação que justificou o procedimento adotado pela contribuinte, definindo-se como integrantes do ativo diferido *as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional*. A comparação dos textos legais evidencia que no regramento original seriam mantidas em ativo diferido as aplicações realizadas com vistas a produzir resultados por mais de um exercício social. E o valor assim investido não se sujeitaria a reavaliações posteriores, mas apenas à correspondente amortização, na forma do art. 183 da Lei das S/A, que disciplina os critérios de avaliação do ativo, nos seguintes termos:

*Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:*

[...]

*VI - o ativo diferido, pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização.*

[...]

Sob este direcionamento contábil, a legislação tributária vigente no ano-calendário 2006 somente cogita do registro de perda de capital se verificada uma das hipóteses assim consolidadas no art. 418 do RIR/99:

*Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).*

*§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º).*

§ 2º *O saldo das quotas de depreciação acelerada incentivada, registradas no LALUR, será adicionado ao lucro líquido do período de apuração em que ocorrer a baixa.*

Por sua vez, consoante expresso no Relatório de Avaliação Econômico-Financeira de fls. 140/172, no momento em que registrada a perda aqui em debate, a consultoria contratada firmou expressamente que *os contratos de prestação de serviços e venda de produtos estão sendo assinados*, o que afasta qualquer cogitação de baixa por perecimento ou mesmo obsolescência. É certo que, posteriormente, a contribuinte entendeu que deveria baixar integralmente o ativo, mas assim procedeu sem qualquer laudo ou demonstração documental da causa, inclusive adicionando a parcela correspondente ao lucro tributável para evitar questionamentos das autoridade fiscais.

A respeito da falta de justificativa para a baixa do investimento é pertinente, ainda, colacionar os argumentos da autoridade julgadora de 1ª instância:

*Como se verifica dos autos, a referida desistência não ocorreu à época, como a própria contribuinte informa. Pelo contrário.*

*Em sua Impugnação traz a empresa notícia publicada em 27/09/2006 no sítio [http://www.calltocal.com.br/site/web/noticias.asp?id\\_noticia=353-](http://www.calltocal.com.br/site/web/noticias.asp?id_noticia=353) (documento outros- fls 546/858), informando a implementação do projeto FIT IX já com grande número de clientes (cita como clientes empresas de grande porte com mais de 850 pedidos), demonstrando previsões favoráveis à implementação do projeto.*

*Observe-se que tal notícia é contemporânea às baixas efetuadas na contabilidade da contribuinte, contrariando eventuais suposições quanto à impossibilidade de reaver quaisquer gastos despendidos no desenvolvimento do projeto.*

*De fato, com base em informações fornecidas pela própria empresa, o que transparecia era a espera por um grande sucesso. Pois veja:*

*Segundo o executivo, o fechamento de contratos de longa duração, a criação da área de consultoria e o lançamento do Fit-Ix foram os principais responsáveis pelo resultado positivo apresentado pela integradora, que também obteve geração de caixa e maior rentabilidade, apresentando uma redução de 40% do endividamento e 18% de diminuição de despesas. "Nos últimos dois anos, temos feito um trabalho importante para reestruturar e reposicionar a empresa, tornando-a mais competitiva. Estamos colhendo os frutos de todas as transformações pelas quais a empresa vem passando desde a chegada dos novos acionistas, em julho de 2000", destacou Gil. [http://www.calltocal.com.br/site/web/noticias.asp?id\\_noticia=472](http://www.calltocal.com.br/site/web/noticias.asp?id_noticia=472).*

*De qualquer forma, não foram trazidas pela contribuinte provas do efetivo abandono do projeto FIT IX. Restringiu-se ela a apresentar seus livros contábeis, já anteriormente verificados pela autoridade lançadora, comprovando a ocorrência dos gastos ativados, sem, contudo, demonstrar a inviabilidade da implementação dos projetos desenvolvidos.*

*Na verdade, o laudo da KPMG, apresentado como ensejador de parcela das baixas realizadas quanto ao projeto FIT IX apenas ratifica o entendimento ora esposado, uma vez que aponta existência de valores a recuperar, com expectativa de lucratividade futura de cerca de R\$ 12.290.000,00 (doze milhões e duzentos e noventa mil reais).*

Frente a tais circunstâncias, somente se poderia cogitar, no período autuado, da apropriação da amortização correspondente, na forma do art. 324 e seguintes do RIR/99:

*Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).*

*§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 2º).*

*§ 2º Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 5º).*

*§ 3º Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 4º).*

*§ 4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).*

*Art. 325. Poderão ser amortizados:*

*I - o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58):*

[...]

*II - os custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração, tais como:*

[...]

*1º A amortização terá início (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º):*

*I - no caso da alínea " a " do inciso II, a partir do início das operações;*

*II - no caso da alínea " d " do inciso II, a partir da exploração da jazida ou mina, ou do início das atividades das novas instalações;*

*III - no caso da alínea " e " do inciso II, a partir do momento em que for iniciada a operação ou atingida a plena utilização das instalações.*

[...]

*Art. 326. A quota de amortização dedutível em cada período de apuração será determinada pela aplicação da taxa anual de amortização sobre o valor original do capital aplicado ou das despesas registradas no ativo diferido (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 1º).*

[...]

*Art. 327. A taxa anual de amortização será fixada tendo em vista:*

*I - o número de anos restantes de existência do direito (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 1º);*

*II - o número de períodos de apuração em que deverão ser usufruídos os benefícios decorrentes das despesas registradas no ativo diferido.*

*Parágrafo único. O prazo de amortização dos valores de que tratam as alíneas " a " a " e " do inciso II do art. 325 não poderá ser inferior a cinco anos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º).*

Na linha do que disposto no art. 418 do RIR/99, o art. 324, §3º do RIR/99 somente permite a baixa do investimento em razão do perecimento do direito ou do fim de sua utilidade. Não se verificando tais ocorrências, resta, apenas, a possibilidade de o sujeito passivo sensibilizar o resultado com a apropriação de amortização determinada em razão do período de usufruto do direito, desde que não inferior a cinco anos (art. 327, parágrafo único do RIR/99).

Conclui-se, do exposto, que a glosa promovida encontra amparo no art. 418 do RIR/99, e que a pretendida amortização decorrente da avaliação econômico-financeira do ativo não está prevista na legislação vigente no período fiscalizado. A contribuinte poderia, portanto, apenas amortizar o ativo no período em que o direito fosse usufruído, e assim, inclusive, procedeu ao apropriar a despesa de R\$ 1.506.325,84, elevada para R\$ 4.411.572,84 no julgamento de 1ª instância, com base na informação prestada pela consultoria contratada acerca do prazo de exploração do investimento (seis anos, ou 72 meses, a partir de abril/2006). Do voto condutor da decisão recorrida e sob reexame extrai-se:

*Destaque-se também a necessidade de reconhecimento de valores amortizáveis no período, em observância aos arts. 324 e 325 do RIR/1999, tendo em vista implementação dos projetos FIT IX, IFS e CMMI no ano-calendário 2006.*

*Para tanto, não se pode olvidar as disposições contidas nos artigos 326 e 327 do RIR/1999, os quais estabelecem a forma de cálculo dos valores amortizáveis, além do prazo mínimo para fazê-lo. É o que se segue:*

[...]

*Com efeito, como se extrai de ofício enviado pela empresa CPM à Comissão de Valores Mobiliários, o prazo amortizável dos gastos com o projeto FIT IX diferidos seria de 6 anos, pois veja:*

*(ii) Ao final do primeiro trimestre de 2006, considerando que o projeto teve seu desenvolvimento substancialmente concluído, a companhia reavaliou o potencial de negócios futuros do produto. Para tanto, contratou empresa externa especializada (KPMG Corporate Finance Ltda) para efetuar a avaliação econômico-financeira do produto em desenvolvimento, utilizando a metodologia de fluxo de caixa descontado, e tendo como principal premissa a manutenção do contexto atual de negócios, apurando um valor de R\$ 12,29 milhões para referida linha de negócios. Consequentemente a diferença entre o valor ativado e esse potencial de recuperação, no valor de R\$ 23,00 milhões foi reconhecida como perda de capital, contabilizada no resultado não operacional deste exercício. O saldo remanescente será amortizado no prazo aproximado de 6 (seis) anos.*

[...]

*Do mesmo excerto, infere-se que o prazo para amortização dos gastos com implementação de sistemas e métodos (IFS e CMMI) seria de 5 anos.*

*Assim, relativamente ao projeto FIT IX, as amortizações serão apuradas no prazo de 6 anos (72 meses), a partir de abril de 2006 (conforme relatório elaborado pela KPMG), resultando em deduções no período no montante de R\$ 4.411.572,84 (35.292.582,75 ÷ 72 meses x 9 meses).*

*Quanto às amortizações referentes aos projetos IFS e CMMI, consideram-se dedutíveis amortizações em um total de R\$ 4.575.680,13 (R\$ 22.878.400,66 ÷ 05 anos).*

[...]

De fato, uma vez demonstrado no Relatório de Avaliação Econômico-Financeira que o produto estava amadurecido para exploração no prazo indicado, aspecto que

sustenta a glosa da perda aqui promovida, não há razão para se negar a dedução da amortização correspondente. De outro lado, este ajuste não revela vício prejudicial à validade do lançamento, especialmente por inobservância das normas aplicáveis aos casos de postergação, inseridas no art. 273 do RIR/99, que demandariam a recomposição do lucro tributável de 2007 a 2010, cogitada pela recorrente e classificada de execução *inviável em sede processual*.

Isto porque o lançamento no âmbito da CSLL resultou em mera redução da base de cálculo negativa e, apenas por erro, o mesmo não se verificou na apuração do IRPJ, como claramente exposto na decisão de 1ª instância que, evidenciando a apuração de prejuízo fiscal no período, anteriormente já revisado para R\$ 55.571.744,82, deixou patente a insubsistência do crédito tributário lançado a partir de infrações que, originalmente, totalizaram R\$ 61.640.440,16, mas foram reduzidas a montante inferior ao prejuízo fiscal naquele julgamento. Neste contexto, se das infrações apuradas no ano-calendário 2006 resulta apenas redução de prejuízo fiscal e base negativa, inexistindo crédito tributário não recolhido, não há porque se cogitar de seu recolhimento posterior por não aproveitamento das despesas antecipadas, restando infirmada qualquer hipótese de postergação.

A recorrente argumenta que o diferimento da amortização não geraria qualquer prejuízo ao Erário, cogitando da necessidade de lançamento apenas se aproveitada a amortização em duplicidade no futuro. Tal afirmação não é verdadeira, porque, mesmo considerando-se o limite legal de 30% para compensação dos prejuízos e bases negativas formados no período fiscalizado, quando o sujeito passivo amortiza o investimento antecipadamente e auferir lucros significativos nos períodos subsequentes, passa a ter a possibilidade de, já no primeiro ano, aproveitar-se integralmente do efeito redutor daquela amortização antecipada, sem esperar os 6 (seis) anos estimados para recuperação dos valores diferidos. Ademais, deve-se ter em conta que o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, na redação vigente à época do lançamento, estabelecida pela Lei nº 8.748/93, autorizava a formalização de lançamento para retificação de prejuízo fiscal, permitindo que alegações futuras de decadência inviabilizassem a glosa da utilização do prejuízo ou da base negativa indevidamente majorados no período fiscalizado, caso não promovida a tempestiva redução do prejuízo fiscal e da base negativa.

O lançamento, nestes termos, está formalizado em conformidade com o art. 142 do CTN e com o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, inexistindo qualquer inversão indevida do “ônus da prova”, vez que a acusação fiscal encontra sustentação na legislação tributária que não admite a baixa do investimento sem a prova de uma das ocorrências estipuladas no art. 418 do RIR/99. No mais, considerando que a amortização correspondente ao investimento foi regularmente admitida no julgamento de 1ª instância, descabe a discussão acerca da vinculação do investimento às atividades da Recorrente e da observância do requisito da necessidade contido no art. 299 do RIR/99. Embora evidenciada a vinculação dos investimentos à atividade da recorrente, a dedução fiscal correspondente está limitada pela lei tributária, no período autuado, à amortização proporcional aos 72 (setenta e dois) meses previstos para sua exploração, não produzindo efeitos, aqui, as determinações da CVM invocadas pela recorrente. Ainda que tais determinações, em tese, possam operar em favor da normalidade e usualidade de despesas, o fato é que elas tinham por referência investimentos diferidos, cuja apropriação no resultado submete-se à regra tributárias específica antes exposta neste voto.

Por tais razões, também não tem lugar, aqui, a abordagem desenvolvida pela recorrente acerca das regras contábeis decorrentes do IFRS, do Pronunciamento Técnico CPC nº 13 e das novas disposições da Lei nº 11.638/2007. Além das regras tributárias não

ampararem o procedimento adotado no período autuado, como antes demonstrado, as alterações promovidas pela Lei nº 11.638/2007 foram acompanhadas da expressa ressalva de que *os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários*, nos termos da nova redação do §7º do art. 177 da Lei nº 6.404/76. Logo, não prospera a pretensão da recorrente de invalidar a glosa promovida em razão de apenas ter se antecipado à baixa que seria devida em 2007.

Não se tratando, pois, de alienação ou desapropriação, e ausente prova de *baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou de liquidação de bens do ativo permanente*, a perda registrada pela contribuinte não encontra amparo no art. 418 do RIR/99 para afetar o lucro tributável, e não pode ser admitida, apenas, em respeito à vontade das partes, como aduz a recorrente com fundamento no art. 112 do Código Civil e no art. 4º, I do CTN. O art. 44 do CTN define que a base de cálculo do imposto de renda *é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis*, reveladores do invocado acréscimo patrimonial, mas isto dentro dos contornos definidos na legislação ordinária, que como exaustivamente exposto neste voto, não ampara a perda registrada pela contribuinte.

Por todo o exposto, tem razão a recorrente apenas quanto ao não cabimento da exigência de multa e juros de mora, porque não houve falta de recolhimento de tributo no período autuado, como inclusive já reconhecido na decisão recorrida e sob reexame. No que tange ao Projeto Fit-Ix, como regularmente exposto pela autoridade julgadora de 1ª instância, a amortização imediata de R\$ 22.999.582,75 deve ser parcialmente afastada, admitindo-se apenas a amortização elevada de R\$ 1.506.325,84 para R\$ 4.411.572,84.

Observe-se, porém, que ao determinar os valores glosados, a autoridade lançadora teve em referência as seguintes parcelas consignadas na apuração do lucro tributável:

Despesa não operacional - Bens e direitos alienados (linha 41, Ficha 06 A da DIPJ)	67.261.521,90
Parcela adicionada ao lucro tributável	- 10.786.674,82
Amortização Projeto Fit-Ix	1.506.325,84
Parcela a comprovar	57.981.172,92

O montante de R\$ 57.981.172,92 foi integralmente glosado porque não admitidas as baixas dos Projetos Fit-Ix, IFS e CMMI, bem como porque não apresentada justificativa para a parcela de R\$ 12.103.189,51, restando afetada a base tributável pelos seguintes valores:

Projeto Fit-Ix	22.999.582,75
Projetos IFS e CMMI	22.878.400,66
Outros	12.103.189,51
Total glosado	57.981.172,92

Os cálculos assim procedidos evidenciam que a autoridade lançadora não glosou a despesa não operacional que foi adicionada ao lucro tributável, mas adicionou à glosa a amortização do Projeto Fit-Ix, no valor de R\$ 1.506.325,84, providência que evidencia o implícito entendimento de que esta parcela não estava computada no valor indicado na linha

41, Ficha 06 A da DIPJ. Por sua vez, como demonstrado pela contribuinte durante o procedimento fiscal, ao longo do ano-calendário 2006 o ativo diferido correspondente ao Projeto Fit-Ix representava o valor total de R\$ 35.292.582,75, antes de iniciada sua exploração, sendo reduzido a R\$ 12.293.000,00 em virtude da avaliação promovida pela consultoria contratada, seguindo-se a amortização de R\$ 1.506.325,84 até a baixa total do saldo de R\$ 10.786.674,16, esta última adicionada ao lucro tributável.

A baixa do ativo correspondente à diferença entre os montantes de R\$ 35.292.582,75 e R\$ 12.293.000,00 (equivalente a R\$ 22.999.582,72) somente pode ser admitida até o limite da amortização passível de apropriação no período fiscalizado. A glosa de R\$ 1.506.325,84 também não se justifica, uma vez demonstrado o início da exploração do investimento e a possibilidade de amortização até o limite de R\$ 4.411.572,84.

A autoridade julgadora de 1ª instância, por sua vez, ao definir o valor da glosa mantida, confrontou o total do valor indicado na Linha 41 da Ficha 06 A da DIPJ (R\$ 67.261.521,90) com as parcelas comprovadas/admitidas no julgamento, aí incluída a adição não questionada pela Fiscalização, totalizando a glosa mantida em R\$ 38.397.055,62, mas adicionou a este montante a parcela de R\$ 1.506.325,84, como exposto na transcrição abaixo:

*Com fulcro nas conclusões ora expostas, elabora-se o quadro resumo abaixo, para melhor entendimento do até aqui verificado:*

<b>JUSTIFICATIVA DAS PERDAS INFORMADAS-DIPJ</b>	<b>VALOR</b>
<i>Amortização projeto FIT IX- KPMG</i>	<i>22.999.582,75</i>
<i>Amortização Projeto FIT IX- CVM</i>	<i>12.293.000,00</i>
<i>Baixa IFS e CMMI</i>	<i>22.878.400,66</i>
<b>TOTAL PARCIAL</b>	<b>58.170.983,41</b>
<i>Ativo Imobilizado baixado</i>	<i>9.090.538,49</i>
<b>TOTAL LINHA 41 FICHA 06A (A)</b>	<b>67.261.521,90</b>

<b>VALORES ORA RECONHECIDOS</b>	<b>VALOR</b>
<i>ATIVO IMOBILIZADO BAIXADO</i>	<i>9.090.538,49</i>
<i>AMORTIZAÇÃO FIT IX</i>	<i>4.411.572,84</i>
<i>AMORTIZAÇÃO IFS E CMMI</i>	<i>4.575.680,13</i>
<i>ADIÇÃO EFETUADA AO LUCRO REAL</i>	<i>10.786.674,82</i>
<b>TOTAL A SER DEDUZIDO (B)</b>	<b>28.864.466,28</b>

<b>GLOSA DE AMORTIZAÇÃO MANTIDA (A-B)</b>	<b>38.397.055,62</b>
---	----------------------

*Registre-se que à glosa confirmada, no valor de R\$ 38.397.055,62, necessário, ainda, somar o valor das amortizações efetuadas pela empresa durante o ano-calendário 2006, informadas em DIPJ como despesas do período, no montante de R\$ 1.506.325,84, por indevidas, uma vez que já calculadas as deduções aplicáveis (conforme Termo de Verificação).*

[...]

*Correta também a apuração de omissão de receita de venda de bens do imobilizado, no valor de R\$ 3.659.267,24, como já verificado, o que resulta em adição ao Lucro do período do montante de R\$ 43.562.648,70, como se segue:*

<i>TOTAL LINHA 41 FICHA 06A (A)</i>	<i>67.261.521,90</i>
<i>TOTAL A SER DEDUZIDO (B)</i>	<i>28.864.466,28</i>
<b>GLOSA DE AMORTIZAÇÃO MANTIDA (A-B)</b>	<b>38.397.055,62</b>

<i>GLOSA DE AMORTIZAÇÃO MANTIDA (C)</i>	38.397.055,62
<i>OMISSÃO DE RECEITAS NÃO OPERACIONAIS (D)</i>	3.659.267,24
<i>AMORTIZAÇÕES CONTABILIZADAS EM DIPJ (E)</i>	1.506.325,84
<b>TOTAL (C+D+E)</b>	<b>43.562.648,70</b>

Veja-se que ao definir as parcelas integrantes da Linha 41 da Ficha 06 A da DIPJ, a autoridade julgadora de 1ª instância vincula ao Projeto Fit-Ix os valores de R\$ 22.999.582,75 e R\$ 12.293.000,00, que, somados, representam a totalidade do ativo diferido (R\$ 35.292.582,75). Assim, se todo o investimento foi computado em perdas, na Linha 41 da Ficha 06 A da DIPJ, ausente demonstração pela autoridade fiscal de que a amortização de R\$ 1.506.325,84 foi computada em outra conta de despesa, nada autoriza a manutenção desta parcela agregada, pela Fiscalização, à despesa computada na Linha 41 da Ficha 06 A da DIPJ e não adicionada ao lucro tributável. Em verdade, a agregação, pela Fiscalização, da parcela de R\$ 1.506.325,84 ao montante de despesa a comprovar, não está devidamente motivada, restando evidenciado, apenas, que a amortização de R\$ 1.506.325,84 integrou o montante de perdas computado na Linha 41 da Ficha 06 A da DIPJ, compondo o montante de R\$ 12.293.000,00, do qual foi adicionada a parcela de R\$ 10.786.674,82.

Impõe-se, por tais razões, a exclusão da amortização de R\$ 1.506.325,84 do montante a comprovar indicado pela Fiscalização e a conseqüente redução dos valores residuais a comprovar, determinados por diferença entre o montante total e as parcelas associadas aos Projetos Fit-Ix, IFS e CMMI. Além disso, a despesa não operacional correspondente ao Projeto Fit-Ix deve ser acrescida da amortização de R\$ 1.506.325,84 porque assim vinculada pela contribuinte durante o procedimento fiscal. Disso resulta a seguinte reformulação da acusação fiscal acerca dos itens que guardam relação com o Projeto Fit-Ix, abaixo destacados em negrito:

Descrição	Lançamento	Ajuste de parcelas a comprovar	Parcelas admitidas	Glosa mantida até este ponto
Despesa não operacional - Bens e direitos alienados (linha 41, Ficha 06 A da DIPJ)	67.261.521,90	67.261.521,90		67.261.521,90
Parcela adicionada ao lucro tributável	(10.786.674,82)	(10.786.674,82)		(10.786.674,82)
<b>Amortização Projeto Fit-Ix</b>	<b>1.506.325,84</b>	-		-
Parcela a comprovar	57.981.172,92	56.474.847,08		56.474.847,08
<b>Projeto Fit-Ix</b>	<b>22.999.582,75</b>	<b>24.505.908,59</b>	<b>(4.411.572,84)</b>	<b>20.094.335,75</b>
Projetos IFS e CMMI	22.878.400,66	22.878.400,66		22.878.400,66
<b>Outros</b>	<b>12.103.189,51</b>	<b>9.090.537,83</b>		<b>9.090.537,83</b>
Total glosado	57.981.172,92	56.474.847,08	<b>(4.411.572,84)</b>	52.063.274,24

Por tais razões, o presente voto é no sentido de, relativamente às glosas vinculada ao Projeto Fit-Ix, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário e NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, para confirmar os ajustes fiscais na forma retificada pela autoridade julgadora de 1ª instância, mas com a exclusão da parcela de R\$ 1.506.325,84 cuja glosa não restou justificada.

Passando aos Projetos IFS e CMMI, observa-se que na primeira resposta apresentada pela contribuinte sequer foi detalhada a razão da baixa correspondente, sendo seu valor computado sob a rubrica *provisão para perdas prováveis no ativo diferido (principalmente, P&D)*, em valor que se aproxima à soma da baixa deste projeto com a parcela do Projeto Fit-ix também baixada, mas adicionada ao lucro real (R\$ 10.786.674,82). Somente

depois, em resposta à intimação que, centrada nos esclarecimentos antes prestados apenas em relação ao Projeto Fit-ix, questionou a divergência entre o *impairment* recomendado pela consultoria contratada (R\$ 23.000 mil) e a perda contabilizada de R\$ 58.276.738,02, a contribuinte vinculou a parcela de R\$ 22.878.400,66 à *baixa de despesas anteriormente ativadas equivocadamente pela CPM, incorridas principalmente com a implantação de sistemas*. Frente a tais circunstâncias, a autoridade lançadora reiterou a ineficácia das orientações da CVM para validação do registro de perdas no âmbito tributário e destacou que não foi apresentada *qualquer prova material do investimento realizado, o tipo do investimento, o tempo previsto para recuperação do capital aplicado, se existe laudo de avaliação produzido pelo fisco ou por empresa devidamente credenciada atestando a perda e a motivação para a baixa*.

Imprópria, assim, a alegação da contribuinte de que a autoridade lançadora não teria analisado *os investimentos realizados pela empresa*. Embora questionada, a contribuinte não apresentou provas que justificassem a perda registrada, limitando-se a alegar erro em sua contabilização anterior como ativo diferido, e a se reportar às exigências firmadas pela CVM para abertura de seu capital. Em impugnação, a contribuinte apresentou as notas fiscais que compuseram os gastos registrados, e esclareceu que:

*Por sua vez, o IFS é um programa sueco de ERP ("Entreprise Resource Planning") - vide notícia - doc 09, ou seja, um software de planejamento de recursos empresariais, para que a empresa possa ter um melhor gerenciamento de suas atividades administrativas, em especial de contabilidade, folha de pagamento e recursos humanos.*

*No caso da CPM, a partir de 2002, foram necessários altos investimentos, em função, principalmente, das diversas customizações exigidas para que o software se adequasse à complexa legislação brasileira.*

*Finalmente, o CMMI é um certificado de excelência no ramo de desenvolvimento de software - vide notícia - doc. 10. A implementação do referido "selo de garantia" fez-se necessária para atestar a qualidade do trabalho realizado pela CPM, permitindo, com isso, maximizar as suas chances de êxito em grandes concorrências, em especial de empresas estrangeiras que visavam ingressar no Brasil.*

*Aliás, a obtenção do CMMI pela CPM trouxe alvoroço ao mercado, já que se tratava da primeira empresa do Brasil a obter referido certificado no nível 5 (veja outra notícia sobre o assunto - doc. 11).*

*Para obtenção dessa certificação, a Impugnante teve de consultar diversos especialistas, bem como de dispor de parte de seus funcionários para que ficassem totalmente dedicados e focados neste projeto, além de outros gastos necessários para adequação da fábrica.*

*Como se vê, a CPM efetuou a baixa dos investimentos realizados em três projetos que possuem sólidas motivações empresariais, caracterizando-se, indubitavelmente, como despesas necessárias para a consecução das atividades constantes do objeto social da Impugnante.*

Tais alegações poderiam justificar, apenas, a origem dos valores baixados, e não o motivo da baixa. A respeito da baixa, a contribuinte apenas aduz que ela se verificou *para que a Impugnante conseguisse a autorização para a abertura de capital da sua empresa, destacando a importante necessidade da companhia, de captar recursos no mercado de ações, e acrescentando que no mundo atual, em que os investimentos em renda variável envolvem grandes montas e geram inúmeras oportunidades às empresas que listam seus papeis, não há*

*dúvidas de que a regularização da contabilidade para a autorização para oferta pública de ações configura despesa mais que necessária, essencial para a empresa que busca, com isso, levantar capital para novos investimentos.*

Como se vê, a defesa está centrada na demonstração da necessidade do investimento e de sua baixa, e ignora por completo o questionamento fiscal acerca da não apresentação de prova material que subsidiasse a perda alegada e justificasse a baixa do ativo no período fiscalizado. E, como já visto, o art. 418 do RIR/99 exige que a perda de capital esteja vinculada a uma das hipóteses estipuladas naquele dispositivo, razão pela qual não se vislumbra qualquer prejuízo à validade do lançamento também neste ponto.

Valem aqui, ainda, os argumentos antes expostos acerca dos critérios de avaliação do ativo diferido, e da sua apropriação no resultado por meio de amortização, nos termos da legislação fiscal alinhada à legislação societária vigente no ano-calendário 2006. Correta, assim, a abordagem exposta pela autoridade julgadora de 1ª instância acerca do tema:

*Conforme se extrai dos documentos trazidos pela contribuinte, denominado “ATIVO DIFERIDO 2002 A 2006.TXT”, os valores inseridos no ativo diferido a título de implementação de sistemas e métodos têm sua origem em gastos escriturados desde o ano-calendário 2002, no montante de R\$ 22.878.400,66.*

*E, diversamente do alegado pela CPM durante a fiscalização, em sede de Impugnação informa a empresa que o reconhecimento da despesa não-operacional decorrente da baixa dos gastos com implementação do sistema IFS e do método CMMI, até então constantes de seu ativo diferido, teria observado determinação da Comissão de Valores Mobiliário, o que, apesar de justificar os procedimentos contábeis efetuados, não permite sua observância para fins fiscais.*

*Ora, como ela mesma informa à CVM, os custos mencionados vinham gerando benefícios em períodos subseqüentes ao referido desembolso. Como se destaca:*

(iii) Os demais valores existentes no ativo diferido correspondem em parte à pesquisa e desenvolvimento, e em parte a outros gastos realizados com implementação de sistemas e métodos, tendo por finalidade a formação de resultados. Os benefícios gerados a partir dos gastos realizados vêm sendo aproveitados em períodos subseqüentes ao efetivo desembolso. Tais gastos são amortizados à razão de 20% ao ano a partir do início de sua utilização e não se confundem com os valores referentes ao ativo diferido relativo à linha de negócios mencionada no item (i) acima, que já foi objeto do respectivo ajuste conforme ali mencionado. A ativação de referidos gastos, portanto, está de acordo com o entendimento dessa D. Comissão no Ofício Circular SEP/SNC/001/06 item 24.1 e nas Normas e Procedimentos Contábeis - NPC nº VIII divulgadas pelo IBRACON.

*Inexistindo qualquer indício quanto à desistência da implementação dos projetos IFS e CMMI, a situação em voga enquadra-se na previsão contida nos arts. 324 e 325 do RIR/1999, já amplamente citados.*

*Motivo pelo qual, para fins fiscais, nada há que se reconhecer a título de perdas no período. O correto, na verdade, seria o prosseguimento em sua amortização, como defendeu a própria contribuinte no excerto acima reproduzido.*

*Pelo que, mantém-se parcialmente o lançamento também neste tópico, tendo em vista o disposto nos artigos 324 e 325 do RIR/1999, posto que necessário seria reconhecer os valores amortizáveis no período.*

[...]

*Quanto às amortizações referentes aos projetos IFS e CMMI, consideram-se dedutíveis amortizações em um total de R\$ 4.575.680,13 (R\$ 22.878.400,66 ÷ 05 anos).*

[...]

E, sendo aqui também admitida a amortização correspondente ao investimento, descabe a discussão acerca da vinculação do investimento às atividades da recorrente e da observância do requisito da necessidade contido no art. 299 do RIR/99, pois mesmo em tais circunstâncias a dedução fiscal correspondente está limitada pela lei tributária, no período autuado, à amortização proporcional ao prazo para sua exploração, não produzindo efeitos, aqui, as determinações da CVM invocadas pela recorrente.

Por tais razões, às quais se somam os argumentos antes expostos para rejeitar as alegações de vício no lançamento em razão da ocorrência de mera postergação e da inexistência de prejuízo ao Fisco, assim como a pretensão de validar o procedimento adotado em razão das regras contábeis decorrentes do IFRS e das disposições posteriormente trazidas pela Lei nº 11.638/2007, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO aos recursos voluntário e de ofício relativamente à perda decorrente da baixa dos Projetos IFS e CMMI, mantendo-se parcialmente a glosa de R\$ 22.878.400,66, reduzida pela amortização admitida no valor de R\$ 4.574.680,13, do que resulta a redução do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL no período em R\$ 18.303.720,53.

Resta, ainda, abordar a parcela de R\$ 12.103.189,51, reduzida a R\$ 9.090.538,83 após a apreciação da perda vinculada ao Projeto Fit-Ix. Na decisão de 1ª instância admitiu-se que tal parcela corresponderia à baixa do ativo objeto da permuta e motivador das receitas não operacionais tratadas no início desta análise de mérito.

Consoante antes exposto, ao afirmar a existência de omissão de receitas não operacionais, a autoridade lançadora reportou-se à informação, da contribuinte, de que houve alienação de bens do ativo imobilizado *que estavam registrados pelo valor de R\$ 9.090.538,49*, e não fez ressalva a este ponto, centrando suas análises na prova da apropriação, como receita não operacional, do valor da avaliação dos bens recebidos em permuta (R\$ 8.299.000,00), dado que o valor informado em DIPJ (R\$ 8.984.783,88) não contemplaria aquela receita e as demais correspondentes a notas fiscais de venda de bens apresentadas pela contribuinte (R\$ 4.345.051,12).

A abordagem deste ponto do mérito, exposta no início deste voto, evidenciou que a contribuinte reconheceu a receita de R\$ 8.299.000,00, circunstância suficiente para admitir, também, a dedução da baixa do ativo correspondente, verificada, pela própria autoridade fiscal, equivaler a R\$ 9.090.538,49.

Ressalte-se que a autoridade julgadora de 1ª instância também constatou o registro da referida baixa nos elementos contábeis apresentados pela contribuinte em impugnação. Veja-se:

*Em sua impugnação, alega a contribuinte que os valores escriturados de despesas não-operacionais que remanesceriam injustificados (R\$ 1.254.451,54), seriam, na verdade, oriundos do confronto das receitas de vendas do imobilizado (R\$ 4.345.051,12), com o respectivo valor contábil.*

[...]

*Traz, também, aos autos os balancetes referentes a dezembro de 2006, alegando que as alterações incorridas nas contas 820.00.0.00, 820.00.0.01 e 820.00.0.02, abaixo reproduzidas, confirmariam sua defesa:*

Título	Saldo Inicial	Débito	Crédito	Saldo Final
Balancete 12.2006				
790.05.0.04 - Seguro de Vida	3.202,22D	0,00	0,00	3.202,22D
790.05.0.08 - Outros Benef. (Medic. Aux. Doença/Assist)	235,00D	0,00	0,00	235,00D
790.06.0.00 - Recrutamento e Seleção	225.289,87D	11.598,04	0,00	236.887,91D
790.06.0.01 - consultoria em Recrutamento	225.289,87D	11.598,04	0,00	236.887,91D
800.00.0.00 - Resultados Não Operacionais	63.974.223,58D	45.887.043,50	44.936.679,02	64.924.588,06D
820.00.0.00 - Ganhos e Perdas de Capital no Imobilizad	221.990,87C	1.309.125,66	981.420,18	105.754,61D
820.00.0.01 - Ganhos e Perdas na Alienação ou baixa de	9.303.160,01C	1.294.515,24	976.119,11	8.984.783,88C
820.00.0.02 - Valor Líquido dos bens baixados	9.081.229,14D	14.610,42	5.301,07	9.090.538,49D
830.00.0.00 - Ganhos e Perdas de Capital no Ativo Dife	58.457.389,73D	43.604.875,36	43.891.281,68	58.170.983,41D
830.00.0.01 - Baixa de Ativos Diferidos	22.999.582,09D	43.143.237,00	7.971.835,68	58.170.983,41D
830.00.0.02 - Prov.p/perdas prováveis ativos diferidos	35.457.807,64D	461.638,36	35.919.446,00	0,00
840.00.0.00 - Outras Receitas Não Operacionais	0,00	62.977,16	62.977,16	0,00
840.00.0.01 - Outras Receitas Não Operacionais	0,00	62.977,16	62.977,16	0,00
841.00.0.00 - Outras Despesas Não Operacionais	5.738.784,72D	910.065,32	1.000,00	6.647.850,04D
841.00.0.01 - Outras Despesas Não Operacionais	5.738.277,46D	910.065,32	1.000,00	6.647.342,78D
841.00.0.02 - Apropr.Indebita e Furtos	507,26D	0,00	0,00	507,26D
900.00.0.00 - Provisão para o Imposto sobre a Renda e	7.392.395,43D	13.668.733,88	13.677.676,44	7.383.452,87D
910.00.0.00 - Provisão para o Imposto sobre a Renda e	7.392.395,43D	13.668.733,88	13.677.676,44	7.383.452,87D
910.00.0.01 - Imposto de Renda	71.755,04C	0,00	6.575,41	78.330,45C
910.00.0.02 - Contribuição Social	25.825,67C	0,00	2.367,15	28.192,82C
910.00.0.03 - Créditos Tributários - IRPJ	5.507.335,40D	10.050.539,62	10.050.539,62	5.507.335,40D
910.00.0.04 - Créditos Tributários - CSLL	1.982.640,74D	3.618.194,26	3.618.194,26	1.982.640,74D
		<b>Total de Débitos</b>		
	1.970.865.636,87			
		<b>Total de Créditos</b>		
		1.970.865.636,87		

Do balancete acima depreende-se haver escrituração de baixa de ativos imobilizados cujo valor contábil somaria R\$ 9.090.538,48 (saldo final da conta 820.00.0.02), com perda de ativo diferido (conta 830.00.0.00) no valor de R\$ 58.170.983,41, e ganhos na alienação de ativo (conta 820.00.0.01) no montante de R\$ 8.984.783,88, conforme alegado pela defesa. Mas é só o que se pode confirmar.

[...]

Contudo, durante a análise ora levada a efeito, verificou-se que parte dos valores contabilizados como perda na linha 41 da Ficha 06A, no valor de R\$ 9.090.538,48 (= 67.261.521,90 - 58.170.983,41) referir-se-ia a baixa do ativo imobilizado vendido/permutado, cuja receita (R\$ 8.984.783,88- linha 39 da Ficha 06A) fora oferecida à tributação;

Nesse mister, consideram-se justificadas as baixas de ativo imobilizado antes consideradas não comprovadas, no valor de R\$ 9.090.538,48.

Assim, confirmada em diligência o reconhecimento da receita não operacional correspondente à perda em referência, deve ser confirmado o afastamento da glosa residual de R\$ 9.090.538,48, razão pela qual também é NEGADO PROVIMENTO ao recurso de ofício nesta última infração.

Finalizando, resta NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício acerca do crédito tributário de IRPJ exonerado na retificação do erro cometido pela autoridade lançadora

na recomposição do resultado tributável pelo IRPJ. Como exposto na primeira preliminar, a contribuinte apresentara, no período fiscalizado, prejuízo fiscal superior às infrações apuradas, razão pela qual a exigência de crédito tributário no período revelou-se claramente improcedente.

Considerando o provimento parcial do recurso voluntário do sujeito passivo acerca dos valores vinculados ao Projeto Fit-Ix, a recomposição dos valores autuados deve ser assim reformulada:

Descrição	Lançamento	Ajuste de parcelas a comprovar	Parcelas admitidas	Glosa mantida
Despesa não operacional - Bens e direitos alienados (linha 41, Ficha 06 A da DIPJ)	67.261.521,90	67.261.521,90		67.261.521,90
Parcela adicionada ao lucro tributável	(10.786.674,82)	(10.786.674,82)		(10.786.674,82)
Amortização Projeto Fit-Ix	1.506.325,84	-		-
Parcela a comprovar	57.981.172,92	56.474.847,08		56.474.847,08
Projeto Fit-Ix	22.999.582,75	24.505.908,59	(4.411.572,84)	20.094.335,75
Projetos IFS e CMMI	22.878.400,66	22.878.400,66	(4.575.680,13)	18.302.720,53
Outros	12.103.189,51	9.090.537,83	(9.090.537,83)	-
Total glosado	57.981.172,92	56.474.847,08	(18.077.790,80)	38.397.056,28

A manutenção da glosa acima demonstrada e o afastamento da omissão de receita tratada no primeiro tópico de mérito resulta na seguinte recomposição do prejuízo fiscal e da base negativa apurados pela contribuinte no ano-calendário 2006, a partir dos demonstrativos elaborados pela autoridade julgadora de 1ª instância:

Discriminação	Impugnação	Recurso Voluntário
TOTAL LINHA 41 FICHA 06A (A)	67.261.521,90	67.261.521,90
TOTAL A SER DEDUZIDO (B)	28.864.466,28	28.864.466,28
<b>GLOSA DE AMORTIZAÇÃO MANTIDA (A-B)</b>	<b>38.397.055,62</b>	<b>38.397.055,62</b>
GLOSA DE AMORTIZAÇÃO MANTIDA (C)	38.397.055,62	38.397.055,62
OMISSÃO DE RECEITAS NÃO OPERACIONAIS (D)	3.659.267,24	0,00
AMORTIZAÇÕES CONTABILIZADAS EM DIPJ (E)	1.506.325,84	0,00
<b>TOTAL (C+D+E)</b>	<b>43.562.648,70</b>	<b>38.397.055,62</b>

Discriminação	Impugnação	Recurso Voluntário
Lucro Real Após Comp. Prej. Próprio Per. De Apuração	(55.571.744,82)	(55.571.744,82)
VALORES MANTIDOS	43.562.648,70	38.397.055,62
PREJUÍZO AJUSTADO DO PERÍODO	(12.009.096,12)	(17.174.689,20)

Discriminação	Impugnação	Recurso Voluntário
Base de Cálculo antes da Compensação de BC Negativa	(68.756.042,05)	(68.756.042,05)
VALORES MANTIDOS	43.562.648,70	38.397.055,62
BASE DE CÁLCULO NEGATIVA	(25.193.393,35)	(30.358.986,43)

Processo nº 13896.723033/2011-05  
Acórdão n.º **1302-001.754**

**S1-C3T2**  
Fl. 51

---

Estas as razões, portanto, para REJEITAR as arguições de nulidade do lançamento, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para afastar a infração de omissão de receitas e cancelar a glosa da amortização no valor de R\$ 1.506.325,84.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora